



UNIVERSITAS
Miguel Hernández

**FACULTAD DE CIENCIAS
SOCIALES Y JURÍDICAS
DE ELCHE**

**Departamento de Estudios
Económicos y Financieros**

Doble Grado en Derecho y
Administración y Dirección de
Empresas

Curso 2023/2024

Trabajo Fin de Grado



**LA TRIBUTACIÓN DEL FÚTBOL PROFESIONAL EN
ESPAÑA. ESPECIAL REFERENCIA AL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y AL
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

Autor: Bosco Fernández Sánchez

Tutor: Juan Benito Gallego López



A mis padres, Pedro y M.^a Luisa

... y a Juan Benito.

ÍNDICE

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1.- Resumen | 6 |
| 2.- Abstract | 6 |
| 3.- Introducción | 6 |
| 4.- Metodología | 8 |
| 5.- Abreviaturas | 9 |
| 6.- Tratamiento tributario de los futbolistas profesionales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | 12 |
| 6.1.- Marco normativo de los jugadores profesionales | 12 |
| 6.2.- El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | 14 |
| 6.2.1.- Marco normativo | 15 |
| 6.2.2.- Naturaleza del impuesto | 16 |
| 6.2.3.- Hecho Imponible y base imponible | 18 |
| 6.2.4.- Contribuyentes | 19 |
| 6.2.5.- Rentas exentas y no sujetas al IRPF | 21 |
| 6.2.6.- Tipos de gravamen | 22 |
| 6.3.- Tributación como Rendimientos del Trabajo | 26 |
| 6.3.1.- Rendimientos íntegros del trabajo | 27 |
| 6.3.1.1.- Retribuciones dinerarias | 28 |
| 6.3.1.2.- Retribuciones en especie | 28 |
| 6.3.2.- Porcentaje de reducción a ciertos RT | 30 |
| 6.3.3.- Obtención rendimientos netos del trabajo | 37 |
| 6.3.4.- Reducción por obtención de RT | 37 |
| 6.4.- Supuesto particular: la cláusula de rescisión | 37 |
| 6.5.- Tributación por los Derechos de Imagen | 40 |
| 6.5.1.- Concepto y regulación de los Derechos de Imagen | 40 |
| 6.5.2.- Cuestiones previas | 41 |
| 6.5.3.- Calificación tributaria de los Derechos de Imagen | 42 |
| 6.5.3.1.- Tributación como Rendimientos del Trabajo | 42 |
| 6.5.3.2.- Tributación como Rendimientos de Actividades Económicas | 45 |
| 6.5.3.3.- Tributación como Rendimientos de Capital Mobiliario | 49 |
| 6.5.3.4.- Imputación de Rentas (art. 92 LIRPF) | 51 |
| 6.6.- Casos mediáticos | 55 |
| 6.6.1.- Caso <i>Ancelotti</i> | 56 |
| 6.6.2.- Caso Cristiano Ronaldo | 59 |
| 7.- La tributación de los Intermediarios del sector futbolístico en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | 62 |
| 7.1.- Cuestiones previas | 62 |
| 7.2.- Reglamento actual | 63 |
| 7.2.1.- Naturaleza personal del agente | 63 |
| 7.2.2.- Reconocimiento de regulaciones nacionales sobre los agentes | 64 |
| 7.2.3.- Obligaciones y derechos de los agentes de fútbol | 64 |
| 7.2.4.- Régimen de exclusividad | 65 |

| | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 7.2.5.- El contrato | 66 |
| 7.2.5.1.- Derecho información cliente | 66 |
| 7.2.5.2.- Vigencia contrato | 67 |
| 7.2.5.3.- Contenido | 67 |
| 7.2.5.4.- Rescisión y (posible) indemnización | 67 |
| 7.2.6.- Honorarios | 68 |
| 7.3.- Naturaleza jurídica del contrato | 70 |
| 7.3.1.- El contrato de representación de los agentes como contrato de arrendamiento de servicios | 71 |
| 7.3.2.- El contrato de representación de los agentes como mandato | 73 |
| 7.3.3.- El contrato de representación como contrato de agencia | 74 |
| 7.4.- Los agentes del sector futbolístico y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | 76 |
| 7.4.1.- Estimación directa simplificada | 79 |
| 7.4.2.- Estimación directa normal | 82 |
| 7.5.- Cuestiones de especial relevancia en materia tributaria | 83 |
| 7.5.1.- Tratamiento a las indemnizaciones derivadas de la resolución contractual | 83 |
| 7.5.2.- Tratamiento fiscal de las retribuciones abonadas por los Clubs por la representación de los jugadores | 85 |
| 8.- La tributación de los Clubs de fútbol y las SSAADD en el Impuesto sobre Sociedades | 87 |
| 8.1.- Cuestiones preliminares | 87 |
| 8.2.- Marco normativo | 87 |
| 8.3.- Régimen jurídico | 89 |
| 8.3.1.- Objeto Social | 89 |
| 8.3.2.- Capital Social | 90 |
| 8.3.3.- Inscripciones | 93 |
| 8.3.4.- Denominación | 93 |
| 8.3.5.- Derechos fundadores | 94 |
| 8.3.6.- Órgano de representación y los administradores de las SSAADD. | 94 |
| 8.4.- Especial referencia a las diferencias y caracteres comunes SA – SAD | 96 |
| 8.5.- Formas de constitución de las SSAADD | 101 |
| 8.5.1.- Transformación | 101 |
| 8.5.1.1.- Transformación obligatoria | 102 |
| 8.5.1.2.- Transformación “voluntaria”. | 104 |
| 8.5.2.- Adscripción | 105 |
| 8.5.3.- Constitución <i>ex novo</i> | 106 |
| 8.5.3.1.- Constitución por fundación sucesiva | 106 |
| 8.5.3.2.- Constitución mediante convenio | 108 |
| 8.6.- Tributación de las SSAADD en el Impuesto sobre Sociedades | 109 |
| 8.6.1.- Introducción | 109 |
| 8.6.2.- Cuestiones fundamentales del Impuesto sobre Sociedades | 110 |
| 8.6.2.1.- Marco normativo | 110 |
| 8.6.2.2.- Naturaleza del impuesto | 111 |
| 8.6.2.3.- Contribuyente | 111 |
| 8.6.2.4.- Residencia y domicilio fiscal | 113 |
| 8.6.2.5.- Devengo | 114 |
| 8.6.2.6.- Hecho Imponible | 114 |

| | |
|-------------------------------------------------|------------|
| 8.6.3.- Tributación | 115 |
| 8.6.3.1.- Tributación general | 115 |
| 8.6.3.2.- Cuestiones controvertidas | 118 |
| A) Caso “Ayuda de Estado” | 118 |
| B) Donativos | 121 |
| C) Ganancias de Patrimonio diferidas | 122 |
| D) Plan de Saneamiento | 123 |
| E) Sanciones de carácter deportivo | 124 |
| F) Conclusión anticipada del periodo impositivo | 125 |
| 9.- Conclusiones | 130 |
| 10.- Bibliografía | 133 |
| 11.- Webgrafía | 136 |

ÍNDICE DE TABLAS E ILUSTRACIONES

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <i>Ilustración 1: Esquema elemental RT</i> | 43 |
| <i>Ilustración 2 Esquema elemental RAE</i> | 47 |
| <i>Ilustración 4: Esquema elemental Imputación de Rentas</i> | 53 |
| <i>Ilustración 5: Esquema caso Cristiano Ronaldo</i> | 61 |
| | |
| <i>Tabla 1: Esquema elemental componentes IRPF</i> | 18 |
| <i>Tabla 2: Componentes de las distintas Bases del IRPF</i> | 19 |
| <i>Tabla 3: Escala estatal IRPF año 2024</i> | 23 |
| <i>Tabla 4: Base Liquidable del Ahorro estatal y autonómica IRPF 2024</i> | 24 |
| <i>Tabla 5: Escala autonómica valenciana IRPF 2024</i> | 25 |
| <i>Tabla 6: Esquema básico de los Rendimientos del Trabajo</i> | 27 |
| <i>Tabla 7: Porcentajes de Comisión del agente</i> | 69 |
| <i>Tabla 8: Esquema básico agente acogido a la estimación directa simplificada</i> | 79 |
| <i>Tabla 9 Esquema básico de agente acogido a la estimación directa normal</i> | 83 |
| <i>Tabla 10: Diferencias Sociedades Capitalistas y SSAADD</i> | 100 |
| <i>Tabla 11: Clubs vs SAD: Gravamen IS</i> | 119 |
| <i>Tabla 12: Gravámenes IS entes deportivos</i> | 128 |

1.- Resumen

El sector futbolístico español desempeña un papel fundamental en la economía nacional. Tal sector se encuentra conformado por numerosos sujetos, teniendo todos ellos una labor crucial en el correcto funcionamiento de este. Así, el presente Trabajo Fin de Grado se centra en tres grandes figuras que componen el engranaje futbolístico español: los futbolistas de las categorías profesionales, los agentes (antiguos intermediarios) y los equipos que, atendiendo a ciertos requisitos legales, revisten la forma de Clubs o Sociedad Anónima Deportiva (SAD en lo sucesivo).

En cada uno de ellos, haremos hincapié en su tributación, así como otras cuestiones que también son de especial relevancia.

2.- Abstract

The Spanish football sector plays a fundamental role in the national economy. This sector is made up of numerous subjects, all of whom play a crucial role in its correct functioning. Thus, the present Final Degree Project focuses on three major figures that make up the Spanish football industry: football players in the professional categories, agents (former intermediaries) and the teams which, in accordance with certain legal requirements, take the form of Clubs or SAD. (Sport Limited Companies).

In each of them, we are going to focus on their taxation, as well as other issues that are also of special relevance.

3.- Introducción

El fútbol es conocido como el “deporte rey”. Y no es para menos. Actualmente en España el sector futbolístico representa el 1,44% del Producto Interior Bruto (PIB en lo sucesivo), lo que se traduce en torno a 8.300 millones de euros. Además, genera de forma directa casi 200.000 empleos. Todas estas magnitudes tienen una clara tendencia alcista durante los años previos¹.

Es bien sabido por los seguidores de este deporte que España ha aglutinado, durante varias décadas, en sus equipos más conocidos a futbolistas de los lugares más recónditos del planeta, convirtiéndose algunos en auténticas estrellas. Esta popularidad

¹ <https://www.elindependiente.com/deportes/2023/09/28/el-futbol-profesional-genera-en-espana-194-381-empleos-y-supone-el-144-del-pib/> (Última consulta, mayo 2024).

se acrecentaba cuando aparecía en prensa la filtración del contenido -sobre todo económicamente hablando- de los contratos que se suscribían entre los jugadores y sus Clubs. Por si fuera poco, la cosa no acaba aquí. Al ser personajes reconocidos a nivel mundial, empresas y marcas de todos los ámbitos y sectores desean colaborar con ellos para poder así atraer a más clientes; esto es, fanáticos y fieles seguidores de los futbolistas.

Todo esto deriva en que las cuantías económicas que obtienen los futbolistas sean astronómicas. Citar el contrato suscrito entre Messi y el Fútbol Club Barcelona por más 500 millones de euros. Estas cifras provocan que un determinado número de jugadores realicen ciertas actuaciones para evitar el cumplimiento de las obligaciones jurídico-tributarias que emanan a raíz de la manifestación de capacidad económica.

En suma, el objetivo fundamental del presente Trabajo Fin de Grado es realizar un análisis práctico acerca de la tributación en del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los futbolistas profesionales y sus agentes de representación, así como un estudio en el Impuesto sobre Sociedades que recae en los Clubs y Sociedades Anónimas Deportivas (SSAADD en lo sucesivo). También comentaremos cuestiones controvertidas y se realizará una propuesta de ley atractiva para estos futbolistas.

Las personas, físicas y jurídicas, que constituyen tal sector son numerosas, pudiendo destacar los presidentes de los Clubs de fútbol, los entrenadores, árbitros, etc. Por ello, únicamente nos centraremos en tres:

En primer lugar, analizaremos directamente la tributación de las dos principales fuentes de ingresos de los futbolistas de élite: los salarios derivados de su labor profesional al servicio de un Club, y los rendimientos derivados de la explotación de sus derechos de imagen por su equipo o un tercero. Para ello, nos apoyaremos en el RD 1006/1985 que regula la relación laboral de carácter especial de los futbolistas, así como el actual Convenio Colectivo del futbol profesional. Seguidamente comentaremos los casos de dos casos mediáticos que se han visto envueltos en delitos contra la Hacienda Pública.

En segundo lugar, se encuentran los agentes de representación del sector futbolístico. Este bloque se dividirá en tres grandes apartados, habiendo sido el primero de ellos introducido a raíz de la reciente entrada en vigor del Reglamento regulador de tal figura jurídica. El primero de ellos consistirá en un análisis de los principales elementos del Reglamento de la FIFA para los agentes. Posteriormente, comentaremos la situación

jurisprudencial del contrato de representación de los agentes, debido a que su calificación jurídica es dispar. Para poner término a este bloque, realizaremos un breve análisis sobre la tributación de sus rendimientos generados, así como cuestiones particulares de especial relevancia.

El tercer bloque se encuentra centrado en las SSAADD. El primer apartado consistirá en un breve análisis acerca de su régimen jurídico, mencionando aquellas diferencias y similitudes con las sociedades mercantilistas del régimen general. Más adelante se mencionará las distintas formas que sus textos reguladores acogen para su constitución. También haremos un estudio de su tributación a través del Impuesto sobre Sociedades, así como diversas particularidades.

En las conclusiones se llevará a cabo un resumen de las cuestiones analizadas durante todo el TFG, así como una breve comparativa entre la legislación española e italiana en lo que a materia tributaria futbolística se refiere, dado que guarda numerosas similitudes con la Ley Beckham española que fue aplicable a los futbolistas durante un breve periodo de tiempo. Para poner término al presente trabajo se propondrán las notas generalistas sobre las que debería elaborarse un marco legal en materia tributaria que acoja a todos aquellos futbolistas profesionales que componen el sector futbolístico español, con el fin último de evitar posibles delitos fiscales.

4.- Metodología

La modalidad de estudio escogida para el desarrollo de este trabajo es la revisión bibliográfica. A través de este medio, se realizará un análisis práctico de los aspectos más relevantes que se irán desarrollando en cada uno de los tres bloques.

Para ello, hemos consultado numerosos medios bibliográficos y fuentes de referencia. A modo de ejemplo, manuales, artículos doctrinales, consultas a organismos administrativos, sentencias de diversos órganos jurisdiccionales del territorio nacional, leyes de derecho positivo (e incluso derogado, como el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

La mayoría de las fuentes consultadas que se encuentran recopiladas en los apartados de “Bibliografía” y “Webgrafía” han sido extraídos de páginas reconocidas como Aranzadi, la Biblioteca Tirant, o el portal de la Agencia Tributaria, entre otros.

Por último, todas las normas que se encuentran mencionadas y de las que se hace uso para comentar el régimen jurídico de los tres grandes bloques del Trabajo han sido consultadas en el Boletín Oficial del Estado, las normas forales específicas y autonómicas (en nuestro caso, de la Comunitat Valenciana).

5.- Abreviaturas

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

AN: Audiencia Nacional

AP: Audiencia Provincial

CC: Código Civil

CE: Constitución Española

CCAA: Comunidades Autónomas

CCF: Convenio Colectivo del Fútbol

CSD: Consejo Superior de Deportes

DA: Disposición Adicional

DT: Disposición Transitoria

DGT: Dirección General de Tributos

ET: Estatuto de los Trabajadores

FIFA: *Fédération Internationale de Football Association*

HI: Hecho Imponible

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto sobre Sociedades

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

JG: Junta General

LCA: Ley de Contratos de Agencia

LD: Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

LIRPF: 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.

LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

LME: Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles

LNFP: Liga Nacional de Fútbol Profesional

LSA: Ley de Sociedades Anónimas

LSC: Ley de Sociedades de Capital

OA: Órgano de Administración

PGC: Plan General de Contabilidad

PGE: Presupuestos Generales del Estado

RAE: Rendimiento(s) de Actividades Económicas

RCM: Rendimiento(s) del Capital Mobiliario

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

RDL: Real Decreto Legislativo

RDSAD: Real Decreto 1084/1991, 5 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas, y el Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas.

RFIFA: Reglamento de la Federación Internacional de Fútbol Asociación para los agentes

RIRPF: 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

RM: Registro Mercantil

RRHH: Recursos Humanos

RRFEF: Reglamento de la Real Federación Española de Fútbol para los agentes

RRM: Reglamento del Registro Mercantil

RT: Rendimiento(s) del Trabajo

SA: Sociedades Anónimas

SAD.: Sociedad Anónima Deportiva

S.L.: Sociedad Limitada

SAP: Sentencia de la Audiencia Provincial

SSAADD.: Sociedades Anónimas Deportivas

STS: Sentencias del Tribunal Supremo

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

TEA: Tribunal Económico-Administrativo

TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central

TRET: Texto Refundido del Estatuto de los Trabajadores

TRLIS: Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

TRLSC: Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

TS: Tribunal Supremo

UTE: Unión Temporal de Empresas

VC: Valor Catastral

VN: Valor Nominal

6.- Tratamiento tributario de los futbolistas profesionales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El presente Capítulo tiene como finalidad la realización de un análisis de la fiscalidad en materia de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF en lo sucesivo) de los futbolistas profesionales.

También se comentarán aquellos textos legales bajo los que se encuentran sujetos, de forma directa e indirecta, los futbolistas de élite.

Los siguientes epígrafes consistirán, en primer lugar, en una breve introducción acerca del IRPF; y, segundo lugar, un desglose de aquellos conceptos que tributarían como Rendimientos del Trabajo (RT en lo sucesivo) en el IRPF.

Por último, se analizará la tributación a la que se encuentra sujeta los derechos de imagen de los futbolistas profesionales, así como casos mediáticos, sea por actualidad, sea por la popularidad de los futbolistas involucrados, los cuales se encuentran relacionados con tales derechos.

6.1.- Marco normativo de los jugadores profesionales

Actualmente no existe un único cuerpo legal que regule la labor de los futbolistas profesionales, estando dicha labor, por lo tanto, dispersa en numerosas disposiciones. Así, este apartado tiene como función realizar únicamente mención de las principales leyes que, directa o indirectamente, afectan a los jugadores de fútbol profesional.

El jugador realiza el ejercicio de sus funciones sometido, en general, a un vínculo de carácter jurídico que le une a su Club. El profesional no deja de ser un trabajador por cuenta ajena que se encontrará sometido al Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (ET en lo sucesivo)². Actualmente, se encuentra derogado por su sucesor Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (TRET en lo sucesivo)³, el cual dispone en su artículo 2 aquellas relaciones laborales que son consideradas de carácter especial, entre las que se encuentra en su apartado 1 d) los deportistas profesionales.

² BOE-A-1995-7730. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rdlg/1995/03/24/1> (Última consulta, marzo 2024).

³ BOE-A-2015-11430. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2015/10/23/2/con> (Última consulta, marzo 2024).

Por ello, se habrá de atender a la ley que regule tales relaciones laborales especiales, sin perjuicio de las remisiones que se hagan al TRET.

Así, la primera norma de carácter especial que reguló la función de los deportistas de alto nivel fue el actualmente derogado Real Decreto 318/1981, de 5 de febrero, por el que se dictan normas reguladoras de la relación laboral especial de los deportistas profesionales⁴, sustituido por el (aún en vigor) Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales (RD 1006/1985 en lo sucesivo)⁵. A este RD 1006/1985 se hará mención en numerosas ocasiones en ulteriores apartados en lo que a materia tributaria se refiere.

Es de esperar que diversas relaciones laborales se regulen a través de su propia normativa dadas sus especificidades, las cuales, no pueden atenderse como a los trabajadores “comunes por cuenta ajena” del TRET. De este modo, pues, cuando nos encontraremos ante una relación laboral del artículo 2 TRET, se habrá de estar a lo dispuesto en su normativa específica, sin perjuicio de las remisiones que la misma haga a otros cuerpos legales, así como respetando en todo caso todos aquellos derechos consagrados y reconocidos en la Constitución española (CE en lo sucesivo)⁶, y sin obviar el Derecho Comunitario.

Por otro lado, diversos órganos del sector futbolístico también emiten disposiciones que, pese a ser consideradas de carácter privado, son de obligada recepción y cumplimiento por parte de todos aquellos jugadores profesionales y Clubs de fútbol que se encuentren en su ámbito de aplicación. A modo de ejemplo, se puede mencionar los numerosos Reglamentos que emiten los órganos rectores de la FIFA, uno de los cuales - el de los agentes- será analizado con posterioridad.

Sin perjuicio de lo anterior, en el ámbito nacional, se encuentran diversas leyes para, ya no tanto el sector futbolístico con carácter exclusivo, sino para diversos deportes de especial relevancia. Así, se puede mencionar la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte⁷, el Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones deportivas

⁴ BOE-A-1981-5343. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/1981/02/05/318> (Última consulta, marzo 2024)

⁵ BOE-A-1985-12313. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/1985/06/26/1006/con> (Última consulta, marzo 2024)

⁶ Constitución Española. BOE-A-1978-31229. Disponible en: [https://www.boe.es/eli/es/c/1978/12/27/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/c/1978/12/27/(1)/con). (Última consulta, marzo 2024).

⁷ BOE-A-1990-25037. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/1990/10/15/10> (Última consulta, marzo 2024).

españolas⁸, el Real Decreto 1591/1992, de 23 de diciembre, sobre Disciplina Deportiva⁹, y la Ley Orgánica 3/2013, de 20 de junio, de protección de la salud del deportista y lucha contra el dopaje en la actividad deportiva¹⁰, entre otras.

También hay que tener en cuenta, en este sentido, las competencias que habrán asumido en sus respectivos Estatutos las Comunidades Autónomas (CCAA en lo sucesivo) en materia deportiva, la cual se aplicará en cada uno de sus territorios. A modo de ejemplo, en la Comunidad Valenciana, nos encontramos actualmente con la Ley 2/2011, de 22 de marzo, del deporte y la actividad física de la Comunitat Valenciana¹¹¹².

Además, como hemos tenido ocasión de mencionar con anterioridad, actualmente en España se han suscrito Convenios colectivos que tienen su ámbito de aplicación en las distintas modalidades deportivas. En este sentido, el que nos atañe es la 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 (CCF lo sucesivo)¹³, habiendo sido modificados diversos preceptos del mismo a raíz de la última Resolución de 27 de noviembre de 2023, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Acta de acuerdo de modificación del Convenio colectivo para la actividad del fútbol profesional^{14 15}.

6.2.- El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En este epígrafe se desarrollarán los principales elementos sobre los cuales pivota en IRPF y que son relevantes para este trabajo. Seguidamente, se analizarán los principales rendimientos que componen tal tributo, con especial referencia a aquellos

⁸ BOE-A-1991-30862. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/1991/12/20/1835/con> (Última consulta, marzo 2024).

⁹ BOE-A-1993-4678. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/1992/12/23/1591> (Última consulta, marzo 2024).

¹⁰ BOE-A-2013-6732. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/lo/2013/06/20/3/con> (Última consulta, marzo 2024).

¹¹ BOE-A-2011-6874. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es-vc/l/2011/03/22/2> (Última consulta, marzo 2024).

¹² Pese a ser una ley de ámbito autonómico, también es de aplicación para los deportistas profesionales, tal y como recoge en sus artículos 12, y 17, entre otros.

¹³ BOE-A-2015-13332. Disponible en: [https://www.boe.es/eli/es/res/2015/11/23/\(4\)](https://www.boe.es/eli/es/res/2015/11/23/(4)) (Última consulta, marzo 2024).

¹⁴ BOE-A-2023-25254. Disponible en: [https://www.boe.es/eli/es/res/2023/11/27/\(3\)](https://www.boe.es/eli/es/res/2023/11/27/(3)) (Última consulta, marzo 2024).

¹⁵ ROQUETA BUJ, Remedios: *Derecho Deportivo Laboral*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2022, págs. 31 a 44.

ingresos que, directa e indirectamente, están relacionados con el ejercicio profesional de los futbolistas de alto nivel.

6.2.1.- Marco normativo

Desde que se aprobó la CE en el año 1978, en materia tributaria se produjeron una cantidad inmensa de modificaciones y aprobaciones de normativas que afectaron a todos y cada uno de los impuestos que componen el ordenamiento tributario español. Así, y a modo de resumen, en relación con el impuesto que nos atañe, el IRPF, las principales reformas llevadas a cabo fueron las siguientes:

- La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁶. Fue la primera que reguló el IRPF. Entró en vigor el 1 de enero de 1979.
- La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁷. El texto legal fue aprobado el 6 de junio de 1991 y entró en vigor el 1 de enero de 1992.
- Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias¹⁸.

Actualmente, el IRPF se encuentra recogido en dos textos legales; a saber:

- La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF en lo sucesivo)¹⁹.
- 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 (RIRPF en lo sucesivo)²⁰.

¹⁶ BOE-A-1978-23326. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1978-23326> (Última consulta, marzo 2024).

¹⁷ BOE-A-1991-14391. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/1991/06/06/18> (Última consulta, marzo 2024).

¹⁸ BOE-A-1998-28472. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/1998/12/09/40> (Última consulta, marzo 2024).

¹⁹ BOE-A-2006-20764. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/28/35/con> (Última consulta, marzo 2024).

²⁰ BOE-A-2007-6820. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/03/30/439/con> (Última consulta, marzo 2024).

Sin perjuicio de los textos legales mencionados, en España existen, por razones históricas, dos CCAA que poseen un marco tributario propio y especial. Así, la propia LOFCA establece dos regímenes de financiación: uno de carácter común para todas las CCAA y otro, propio y singular, para los territorios de Navarra y el País Vasco. De este modo, en lo que nos atañe:

- La normativa específica en materia de IRPF de Navarra es el Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²¹.
- En cambio, para el territorio del País Vasco habrá que atender a la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²².

Otro aspecto para tener en cuenta es el relativo a los Tratados y Convenios suscritos y ratificados por España para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio. En este sentido, el artículo 2 de la LIRPF establece que se trata de un impuesto de carácter mundial, al gravarse todas las rentas, con independencia de su procedencia, de aquellos sujetos que sean considerados como contribuyentes en virtud del artículo 8. Así, puede darse el caso una renta procedente de otro país también se encuentre sometida por las normas internas del mismo a tributación, surgiendo así una doble imposición sobre un mismo hecho imponible. En resumidas cuentas, si entre dos - o más- Estados se encuentra suscrito (y en vigor) un Convenio de Doble Imposición, éste prevalecerá sobre la normativa interna (nuestra LIRPF o leyes forales)²³.

6.2.2.- Naturaleza del impuesto

En virtud del art. 1 de la LIRPF, el presente tributo es, en primer lugar, de carácter personal y directo, dado que grava, al igual que el Impuesto sobre Sociedades, las rentas que el contribuyente obtenga en cualquier parte del mundo, con independencia de su origen, y además sin posibilidad de repercutir a un tercero la cuota tributaria.

²¹ BON-n-2008-90013. (Última consulta, mayo 2024).

²² BOB 13 Diciembre. (Última consulta, mayo 2024).

²³ Los Convenios de Doble Imposición suelen negociarse de forma bilateral, es decir, entre dos Estados. Para saber los actuales Convenios suscritos por España con otras naciones, consultar el siguiente enlace de la AEAT: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/fiscalidad-internacional/convenios-doble-imposicion-firmados-espana.html> (Última consulta, mayo 2024).

Por su parte, también se concibe como un tributo periódico, progresivo y subjetivo:

- Periódico porque su devengo se produce el último día de cada año (31 de diciembre); progresivo debido a que el tipo de gravamen no es único, es decir, el porcentaje a aplicar sobre la renta -mundial- varía en función de esta. Así, a más renta obtenida por el sujeto pasivo, más porcentaje será de aplicación.
- No obstante, su devengo diferirá de la norma general cuando el obligado tributario fallezca con anterioridad a la conclusión del año, produciéndose su devengo en la fecha de tal fallecimiento (artículo 13 LIRPF).
- Subjetivo dado que, más allá de los porcentajes que se aplican sobre la renta del contribuyente, el tributo también se modula (en la medida de lo posible) a las circunstancias personales y familiares de éste, pudiendo así, hacer minorar la carga tributaria a la que se encuentra sujeto²⁴.

Además, al igual que sucede con otros impuestos, como por ejemplo el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA en lo sucesivo), el IRPF se encuentra cedido a las CCAA de régimen común. Así se establece en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas²⁵. En concreto, su artículo 11 estipula que “*Solo pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas (...): a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial con el límite máximo del 50 por ciento*”.

Por último, recoge el artículo 4 LIRPF que este tributo se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de las particularidades en materia tributaria que actualmente -e históricamente- se confirieron a los territorios del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, a las cuales nos hemos retenido con anterioridad.

²⁴ ALIAGA, AGULLÓ, Eva: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. En VV. AA, ALIAGA, AGULLÓ, Eva (coord.). *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 6ª edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2021, págs. 25 y 26.

²⁵ BOE-A-1980-21166. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/lo/1980/09/22/8/con> (Última consulta, marzo 2024).

6.2.3.- Hecho Imponible y base imponible

En relación con el Hecho Imponible (HI lo sucesivo), la LIRPF únicamente menciona, sin especificaciones, que será considerada como tal la obtención de renta por el contribuyente. No obstante, en los apartados 2 y 3 del artículo 6 la forma de obtención de la renta sobre la que se aplicará el gravamen.

Así, en primer lugar, dispone su apartado 2º que la renta está compuesta por diferentes tipos de rendimientos, los cuales, serán encuadrados en uno u otro dependiendo de su origen, naturaleza y procedencia. Esquemáticamente, tales rendimientos son los siguientes:

Tabla 1: Esquema elemental componentes IRPF

| | |
|---------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|
| HI constitutivo del IRPF | Rendimientos del Trabajo. Cap. II. Secc. 1ª. |
| | Rendimientos del Capital Inmobiliario. Cap. II. Secc. 2º. Subsección 1ª. |
| | Rendimientos del Capital Mobiliario. Cap. II. Secc. 2º. Subsección 2ª. |
| | Rendimientos de Actividades Económicas. Cap. II. Secc. 3ª. |
| | Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cap. II. Secc. 4ª. |
| | Imputaciones de renta. Cap. III. Título X. Secc. 4ª |

Fuente: Elaboración propia a raíz de la información proporcionada por la LIRPF.

En segundo lugar, el apartado 3º establece que, una vez obtenidos los rendimientos de la “Tabla 1”, estos se deben encuadrar en las dos grandes rentas que constituyen el IRPF: la renta general y la del ahorro²⁶. Sin ánimo de especificidad, en cada una de las rentas se incluyen los siguientes rendimientos:

²⁶ ALIAGA, AGULLÓ, Eva: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. En VV. AA, ALIAGA, AGULLÓ, Eva (coord.). *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 6ª ed., ob. cit., págs. 26 a 28.

Tabla 2: Componentes de las distintas Bases del IRPF.

| Rendimientos del Trabajo | |
|----------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Renta General del IRPF | Rendimientos del Capital Inmobiliario |
| | Rendimientos del Capital Mobiliario del artículo 25.4 LIRPF. |
| | Rendimientos de Actividades Económicas |
| | Imputaciones de renta |
| | Ganancias y pérdidas patrimoniales no causados por la transmisión de elementos patrimoniales del sujeto pasivo. |
| Renta del Ahorro del IRPF | Rendimientos del Capital Mobiliario establecidos en el artículo 46 LIRPF ²⁷ . |
| | Ganancias y pérdidas patrimoniales a causa de la enajenación de elementos patrimoniales del sujeto pasivo. |

Fuente: Elaboración propia a través de la información ofrecida por la LIRPF.

6.2.4.- Contribuyentes

Otro aspecto de especial relevancia es el relativo a los contribuyentes del IRPF.

La Ley es clara al establecer que estarán sujetos al mismo aquellas personas físicas que ostenten su residencia habitual en territorio español (artículo 8.1 LIRPF), siempre que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

En primer lugar (artículo 9.1 LIRPF), que el contribuyente permanezca más de 183 días en territorio español. El cálculo se hará por días a través del año natural, es decir, desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre del mismo año, ambos inclusive. Advierte también que se van a computar a efectos de los 183 días las ausencias esporádicas, salvo prueba en contrario (siendo así, una presunción *iuris tantum*).

²⁷ El presente artículo remite al 25, estableciéndose que, compondrán los Rendimientos del Capital Mobiliario de la Renta del Ahorro, los apartados 1º, 2º y 3º del mismo. Por defecto, la Renta General del IRPF estará compuesta por los Rendimientos del Capital Mobiliario que no se encuentren en la del Ahorro, siendo éstos, pues, los del apartado 4º “*otros rendimientos del capital mobiliario*”.

En segundo lugar, que se encuentre en España el núcleo principal de sus intereses económicos, sea de forma directa e indirecta (artículo 9.2 LIRPF). Por intereses indirectos cabría suponer la participación del sujeto pasivo del impuesto en una sociedad a través del porcentaje de acciones (capital social), por el cual, dependiendo de su volumen, podría llegar a ostentar el control del ente mercantil²⁸.

Sin embargo, el artículo 72 de la LIRPF, relativo a la residencia habitual en el territorio de una CCAA, en su apartado 72.2. 1º se recoge que, en defecto del apartado previo (relativo a los días de permanencia en el territorio autonómico), se atenderá a “donde tengan su principal centro de intereses”, siendo tal aquel donde el obligado tributario tenga la mayor Base Imponible²⁹.

El tercer y último supuesto consiste en una presunción *iuris tantum* bajo la cual se presumen que el contribuyente tiene su residencia habitual en España si, valga la redundancia, reside habitualmente con su cónyuge no separado legalmente y los hijos, menores de edad, dependen de éste.

Un supuesto particular para determinar si una persona física es contribuyente o no del IRPF es el relativo al cambio de residencia a una jurisdicción no cooperativa³⁰. El artículo 8.2 LIRPF es claro al establecer que cualquier contribuyente nacional que desee cambiar su residencia fiscal a cualquier país que es calificado como jurisdicción no cooperativa, seguirá estando gravado por el IRPF durante el periodo impositivo en el que haga efectivo su cambio de residencia y los ulteriores cuatro³¹.

Para saber cuándo una persona física se encuentra sujeto por el IRPF, el mismo precepto remite al artículo 10, donde se establecen 3 supuestos, los cuales dan margen a

²⁸ ALIAGA, AGULLÓ, Eva: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. En VV. AA, ALIAGA, AGULLÓ, Eva (coord.). *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 6ª ed., ob. cit., págs. 31 a 34.

²⁹ GALAPERO FLORES, Rosa: *La residencia fiscal como criterio determinante para la sujeción a los tributos. Estudio de la relevancia de la residencia fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Págs. 3 a 11. Disponible en: https://www.comunidad.madrid/sites/default/files/residencia_fiscal_irpf_isd_rosa_galapero.pdf (Última consulta, marzo 2024).

³⁰ Por “jurisdicción no cooperativa” no existe un concepto delimitado como tal, sino que más bien se atiende a una serie de criterios. En este sentido, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE-A-2006-20843) recoge en su Disposición Adicional (DA en lo sucesivo) 1º aquellos criterios a cumplir para ser catalogada como tal.

³¹ A fecha 2024, la lista de las jurisdicciones no cooperativas se encuentra recogida en la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas. BOE-A-2023-3508. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/o/2023/02/09/hfp115/con> (Última consulta, mayo 2024).

interpretaciones. De este precepto se desprenden aquellos supuestos en los que, por la condición de cargo u oficio, pese a residir en el extranjero, se encuentran sujetos al IRPF.

De la enumeración del artículo 10.1 se desprende que todos ellos son funcionarios públicos, de los cuales la mayoría representan a la nación española más allá de sus fronteras. No obstante, para estar sujeto a este supuesto, es necesario que se cumplan diversos aspectos: poseer la nacionalidad española, que el cónyuge no se haya separado, el que hijo menor de edad sea menor de edad, que estos dos últimos sean nacionales pese a también tener su residencia habitual en el extranjero, y que el contribuyente ostente alguno de los supuestos tasados del presente artículo.

6.2.5.- Rentas exentas y no sujetas al IRPF

A este respecto, la Ley General Tributaria³² (LGT en lo sucesivo) recoge tales términos, entendiendo por “supuestos de no sujeción” la potestad legislativa para poder establecer en el texto legal de cada tributo los hechos en los que no se produce el hecho imponible³³.

Sin embargo, las exenciones se producen cuando, realizándose el hecho imponible, la propia ley exime de la obligación tributaria hacia aquel sujeto pasivo que, efectivamente, ha producido tales supuestos³⁴.

En este sentido, la propia LIRPF recoge en su artículo 7 (entre otros preceptos) una larga lista de aquellas rentas que, pese a constituir del hecho imponible del impuesto, el legislador ha establecido que se encuentran exentas. Sobre las rentas no sujetas, a diferencia de las exenciones, no se recogen en una lista tales supuestos, estando los mismos regulados por todo el texto legal.

³² Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE-A-2003-23186. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con> (Última consulta, marzo 2024).

³³ Artículo 20.2 LGT: “La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción”.

³⁴ Artículo 22 LGT: “Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”.

6.2.6.- Tipos de gravamen³⁵

Como hemos tenido ocasión de comentar con anterioridad, el IRPF es uno de aquellos tributos que se encuentra cedido a las CCAA de régimen común, aunque de manera parcial. En este sentido, por parcial se entiende que una escala de gravámenes (escala nacional) es elaborada y establecida por el legislador estatal, mientras que la otra (escala autonómica) es competencia de las distintas CCAA, pudiendo establecer bajo su criterio los tipos de gravamen afectos a cada tramo de renta, sin perjuicio de la cesión del 50 por ciento de la recaudación.

Así las cosas, a continuación, se mostrarán a fecha 2024, tanto la escala estatal como autonómica de la base liquidable³⁶ general y del ahorro. Las mismas serán de aplicación cuando las cantidades sean superiores al mínimo personal y familiar establecido para cada caso.



³⁵ El presente apartado no tiene el objetivo de realizar un análisis exhaustivo de la liquidación del IRPF teniendo en cuenta tanto los aspectos estatales como aquellos de la Comunidad Valenciana. Simplemente se busca una aproximación del lector a lo que significa que el IRPF sea un impuesto cedido parcialmente a las CCAA. Para más información, consultar los artículos 6 y siguientes de la LIRPF.

³⁶ En el IRPF encontramos dos bases liquidables: la general y la del ahorro (artículo 50 LIRPF). La primera de ellas (artículo 50.1 LIRPF) está constituida por la base imponible general y aquellas reducciones establecidas de forma taxativa en los artículos 51, 53, 54 y 55. Por otro lado, la base imponible del ahorro (artículo 50.2 LIRPF) actúa como compensatoria, al aplicársele aquellas reducciones que no han podido ejecutarse de forma plena en la base imponible general, con el límite de la cuantía de la base del ahorro. En el caso de que, una vez realizadas todas las reducciones posibles en la base imponible general resultante negativa, ésta se verá compensada en los cuatro años siguientes, tal y como estipula el artículo 50.3 LIRPF.

Tabla 3: Escala estatal IRPF año 2024

| Base Liquidable General. Hasta... € | Cuota íntegra (€) | Resto Base Liquidable. Hasta ... € | Porcentaje aplicable (%) |
|----------------------------------------|-------------------|---------------------------------------|--------------------------|
| 0 | 0 | 12.450 | 9,50 |
| 12.450 | 1.182,75 | 7.750,00 | 12,00 |
| 20.200 | 2.112,75 | 15.000,00 | 15,00 |
| 35.200 | 4.362,75 | 24.800,00 | 18,50 |
| 60.000 | 8.950,75 | 240.000,00 | 22,50 |
| 300.000 | 62.950,75 | En adelante | 24,50 |

Fuente: elaboración propia a raíz de los datos ofrecidos por la LIRPF y los Presupuestos³⁷.

El siguiente paso sería calcular la cuota íntegra de ahorro estatal. Como se ha mencionado con anterioridad, el IRPF se descompone en dos grandes rentas: la renta general y la renta del ahorro. Así, pues, la cuota íntegra del ahorro estatal se obtiene por medio de la siguiente escala:

³⁷ Dado que no se han modificado las escalas en los Presupuestos Generales del Estado (PGE en lo sucesivo) del año 2023, se atenderá a lo dispuesto en su última reforma; en el artículo 58 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021.

Tabla 4: Base Liquidable del Ahorro estatal y autonómica IRPF 2024

| Base Liquidable del Ahorro. Hasta... € | Cuota Íntegra (€) | Resto Base Liquidable (€) | Porcentaje (%) |
|----------------------------------------|-------------------|---------------------------|----------------|
| 0 | 0 | 6.000 | 9,5 |
| 6.000 | 570 | 44.000 | 10,5 |
| 50.000 | 5.190 | 150.000 | 11,5 |
| 200.000 | 22.440 | 100.000 | 13,5 |
| 300.000 | 35.940 | En adelante | 14 |

Fuente: elaboración propia a raíz de los PGE para el año 2023³⁸.

Una vez obtenida las cuotas íntegras estatales correspondientes a la general estatal y autonómica, se suman ambas cuotas, obteniéndose la denominada cuota íntegra estatal.



³⁸ Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023. BOE-A-2022-22128. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2022/12/23/31/con> (Última consulta, marzo 2024).

Tabla 5: Escala autonómica valenciana IRPF 2024

| Base Liquidable Autonómica. Hasta... € | Cuota íntegra (€) | Resto Base Liquidable (€) | Tipo porcentaje aplicable (%) |
|----------------------------------------|-------------------|---------------------------|-------------------------------|
| 0 | 0 | 12.000 | 9 |
| 12.000 | 1.080 | 10.000 | 12 |
| 22.000 | 2.280 | 10.000 | 15 |
| 32.000 | 3.780 | 10.000 | 17,5 |
| 42.000 | 5.530 | 10.000 | 20 |
| 52.000 | 7.530 | 10.000 | 22,5 |
| 62.000 | 9.780 | 10.000 | 25 |
| 72.000 | 12.280 | 28.000 | 26,5 |
| 100.000 | 19.700 | 50.000 | 27,50 |
| 150.000 | 33.450 | 50.000 | 28,5 |
| 200.000 | 47.700 | En adelante | 29,5 |

Fuente: elaboración propia a raíz de los datos ofrecidos por la AEAT³⁹.

Del mismo modo que con el tramo estatal, para la obtención de la cuota íntegra de ahorro autonómica de la Comunidad Valenciana, la tabla por aplicar es la correspondiente a “Tabla 4”. Así, una vez obtenidas ambas cuotas autonómicas, esto dará consigo la cuota íntegra autonómica.

Antes de obtener ambas cuotas íntegras, estas son objeto de aplicación del mínimo personal y familiar. Como es bien sabido, el IRPF es un tributo que se adapta, en cierta medida, a las circunstancias de cada contribuyente (carácter subjetivo). Por ello, tanto la LIRPF como las respectivas CCAA que hayan legislado en esta materia hay establecidas ciertas cuantías que no se someten a tributación al entenderse que son destinadas a cubrir las necesidades más básicas (artículo 56.1 LIRPF). Para cada cuota íntegra (estatal y

³⁹ https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-ayuda-presentacion/irpf-2023/8-cumplimentacion-irpf/8_4-cuota-integra/8_4_3-gravamen-base-liquidable-general/8_4_3_2-cuota-integra-autonomica.html (Última consulta, marzo 2024).

autonómica) habrá de estar tanto en lo dispuesto en la normativa estatal⁴⁰ (LIRPF), como en la autonómica⁴¹ (en nuestro caso la de la Comunitat Valenciana).

Una vez obtenidas ambas (estatal y autonómica), serán objeto de las deducciones que se contemplan en la LIRPF. Además, en nuestro caso, de cara a la cuota íntegra de la Comunidad Valenciana, habrá de estar tanto a lo dispuesto en la LIRPF como en la autonómica Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos⁴², en su artículo 4, con especial referencia a todas las modificaciones que al final de este precepto se recogen en sucesivas reformas de contenido del mismo artículo.

Una vez comentados en términos generales los aspectos más relevantes del IRPF, el siguiente paso consiste en la realización de un análisis de aquellos rendimientos que componen el mismo. Para ello, se llevará a cabo la calificación en el IRPF de los principales ingresos o rentas que obtiene el futbolista profesional a lo largo de su trayectoria y que son de especial relevancia a efectos de este trabajo.

6.3.- Tributación como Rendimientos del Trabajo

El esquema de obtención de los Rendimientos del Trabajo de un futbolista de élite que vamos a desglosar y desarrollar en los siguientes apartados es el siguiente:

⁴⁰ Artículos 56 y siguientes.

⁴¹ Artículo 2 bis.

⁴² BOE-A-1998-8202. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es-vc/l/1997/12/23/13/con>. (Última consulta, marzo 2024).

Tabla 6: Esquema básico de los Rendimientos del Trabajo

| Cálculo del Rendimiento Neto del Trabajo | |
|-------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Rendimiento Íntegro. | <p>Retribuciones dinerarias:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Art. 17 LIRPF. ➤ Art. 9 RIRPF. ➤ Art. 8 RD 1006/1985. ➤ Capítulo IV CCF. <p>Retribuciones en especie:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Arts. 42 y 43 LIRPF. <p>Reducciones aplicables:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Art. 18 LIRPF. ➤ Art. 12 RIRPF. ➤ Arts. 22 y 32 CCF. ➤ Art. 13 RD 1006/1985. |
| Rendimiento neto del Trabajo. | <p>Gastos deducibles:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Art.19 LIRPF. |
| Rendimiento neto reducido del Trabajo. | Art. 20 LIRPF. |

Fuente: elaboración propia a raíz de la información obtenida en: LIRPF, RIRPF, CCF y el RD 1006/1985.

6.3.1.- Rendimientos íntegros del trabajo

Comenzando por los RT, del artículo 17 LIRPF se desprende que serán considerados como tal todas aquellas contraprestaciones que reciba el trabajador y estén relacionados, bien de forma directa, bien de forma indirecta, de la relación laboral que les une, así como todas aquellas que no tengan la consideración de Rendimientos de

Actividades Económicas. Seguidamente, se establece una lista con aquellos rendimientos que por imperativo del artículo 17 tendrán la consideración de RT⁴³.

6.3.1.1.- *Retribuciones dinerarias*

En este sentido, el primero de ellos se refiere a los sueldos y salarios. A colación, en el RD 1006/1985 se estipula en su artículo 8 que tendrán la consideración de retribución (salario) lo que se hayan pactado tanto en el Convenio Colectivo como en el contrato suscrito, en este caso, entre futbolista y Club; así como todas aquellas percepciones que el futbolista perciba, en metálico o en especie, que deriven de la prestación de servicios.

Así, el propio RD 1006/1985 se remite al CCF⁴⁴. En nuestro caso, y teniendo en cuenta la denominación que le otorgan tanto la LIRPF como el RD 1006/1985 a los RT, podemos sacar en claro que tributarán como tal los recogidos en el Capítulo IV relativo a las “*Condiciones económicas*” de los futbolistas profesionales. Los más relevantes son los siguientes:

- Salarios⁴⁵.
- Los que el artículo 20 estipula como conceptos salariales⁴⁶: “*Prima de Contratación o Fichaje, Prima de Partido, Sueldo Mensual, Pagas Extraordinarias, Plus de Antigüedad y Derechos de Explotación de Imagen en su caso*”.
- Retribución de vacaciones⁴⁷.
- Premio por antigüedades⁴⁸.
- Retribuciones durante la incapacidad temporal⁴⁹.

6.3.1.2.- *Retribuciones en especie*

Las rentas en especie, recogidas en el artículo 42.1 LIRPF, están compuestas por “*la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o*

⁴³ Artículo 17 LIRPF: “1. (...) *Se incluirán, en particular: a) Los sueldos y salarios. b) Las prestaciones por desempleo. c) Las remuneraciones en concepto de gastos de representación (...)*”.

⁴⁴ Hay que tener en cuenta las ulteriores modificaciones que se han llevado a cabo respecto del CCF. Así, las últimas reformas han sido a través de la Resolución de 27 de noviembre de 2023, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Acta de acuerdo de modificación del Convenio colectivo para la actividad del fútbol profesional.

⁴⁵ Artículo 19 CCF.

⁴⁶ Artículo 20 CCF, desarrollados en el 22, 23, 24, 25, 26 y 28, respectivamente.

⁴⁷ Artículo 29 CCF.

⁴⁸ Artículo 32 CCF.

⁴⁹ Artículo 33 CCF.

servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda". En este sentido, tal artículo se limita a establecer aquellos RT en especie que no serán considerados como tal, así como todos aquellos que estarán exentos.

Como es lógico, en la mayoría de los contratos que suscriben los futbolistas, también se recogen aquellas retribuciones en especie que van a venir disfrutando los mismos, como por ejemplo el uso de algún vehículo de alto valor económico y de marcas reconocidas, así como la estancia en viviendas adquiridas por el Club en cuestión. Así, se recogen en el artículo 43 LIRPF aquellos criterios que quizás se aplican en nuestro caso:

- En primer lugar, respecto de la vivienda que sea propiedad del pagador (el Club en tal caso), se establecen distintos criterios; a saber:
 - Si es propiedad del pagador, se deberá de añadir al RT en concepto de "retribuciones en especie" el 10% del Valor Catastral (VC en lo sucesivo).
 - Si el VC de la vivienda ha sido revisada en los diez periodos impositivos anteriores, el importe será del 5% de éste.
Sin embargo, el porcentaje aplicable no puede superar en modo alguno el 10% de los rendimientos anuales (brutos) que obtenga el futbolista profesional.
 - En el supuesto de que la vivienda no sea propiedad, en nuestro caso, del Club (pagador), y se le ceda al futbolista, esto supondrá para el Club un coste que incluirá aquellos tributos que graven esta operación y que, en ningún caso, la cuantía resultante puede ser inferior al resultado de los supuestos mencionadas con anterioridad⁵⁰.
- Por otro lado, en caso de entrega de vehículos automóviles, el gravamen de aplicación se realizará sobre el valor de este, con tributos incluidos, y por unidad.
 - Así, será gravado con un 20% el vehículo sobre el valor antes mencionado en el caso de que sea propiedad del Club. En caso

⁵⁰ <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2021/capitulo-3-rendimientos-trabajo/rendimientos-trabajo-especie/computo-rendimientos-trabajo-especie/reglas-especiales/utilizacion-vivienda.html> (Última consulta, mayo 2024).

contrario, tal porcentaje se aplicará sobre el valor de este a precio de venta.

- La cuantía resultante del apartado anterior puede verse minorada en un 30% si se acredita que tales vehículos son considerados eficientes energéticamente
- Por último, en el supuesto de que los jugadores reciban un préstamo a un tipo de interés privilegiado; esto es, a un tanto inferior al legal del dinero, su Rendimiento Íntegro del Trabajo será aumentado por la diferencia entre el tipo de interés legal del dinero y el efectivamente otorgado, multiplicado por el principal.

Además, dispone el apartado 2º del artículo 43 que las rentas en especie serán incrementadas, a su vez, por el ingreso a cuenta, salvo que tal ingreso a cuenta sea efectuado por el futbolista (perceptor de la renta). Tales ingresos a cuenta no dejan de ser un anticipo que el obligado tributario debe abonar al Tesoro Público de forma periódica sin perjuicio de la ulterior declaración-liquidación del IRPF. Existen tres modalidades: las retenciones (pagos anticipados), que son practicadas en los sueldos y salarios en metálico; los ingresos a cuenta, que se efectúan en las retribuciones en especie; y por último los pagos fraccionados^{51 52}.

6.3.2.- Porcentaje de reducción a ciertos RT

Una vez obtenidos y cuantificados los rendimientos íntegros que el jugador habrá obtenido como consecuencia de su servicio profesional, el siguiente aspecto a tener en cuenta es el relativo al artículo 18 LIRPF, en el cual se establece una reducción del 30% sobre ciertos RT que haya obtenido el futbolista por un periodo de generación superior a dos años, así como todas aquellas calificadas como “*obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo*”.

No obstante, una vez aplicado el porcentaje sobre aquel rendimiento que se vea reducido en un 30% (con un límite legal), la diferencia, es decir, el remanente (70%), está sujeto a imposición.

⁵¹ Los pagos fraccionados son de aplicación exclusiva para los Rendimientos de Actividades Económicas. Los porcentajes que deban practicar se encuentran en el artículo 101.11 LIRPF.

⁵² <https://taxdown.es/taxductor/pagos-a-cuenta-irpf/#:~:text=Ingresos%20a%20cuenta%3A%20Ocurre%20en,a%3%B1o%20la%20carga%20fiscal%2C%20claro.> (Última consulta, marzo 2024).

Así las cosas, aquellos rendimientos que hayan sido calificados como se ha mencionado (generados en un periodo superior a dos años y/o obtenidos de forma irregular en el tiempo), y que puedan ser de interés para los futbolistas profesionales, son los siguientes:

- Los premios por antigüedad. Como su propio nombre indica, estos no se devengan por el mero transcurso de uno o dos años, si no que el futbolista los disfrutará como resultado de su prestación de servicios en un Club durante los años que así estipula el artículo 32 del CCF (e igualmente con las sumas monetarias que percibirá).
- Indemnizaciones por despido⁵³.

En relación con las indemnizaciones por despido, hoy en día se siguen suscitando cuestiones controvertidas acerca de la exención en materia de IRPF a la que se podrían acoger los futbolistas en caso de ser despedidos. La situación es la siguiente:

Una de las novedades introducidas tras la entrada en vigor de la LIRPF⁵⁴ es la relativa a las exenciones del artículo 7. Así, en su reforma del año 2012⁵⁵, se acordó que el límite exento en materia tributaria por despido o cese del trabajador, calculada en base a los criterios del ET, en cada caso, era de 180.000€. Por ello, si la cuantía indemnizatoria por despido superaba tal cifra (por ejemplo, una indemnización por despido de 200.000€), la diferencia (20.000€) debía ser considerada como un RT.

Sin embargo, como ya se ha comentado, los deportistas profesionales gozan de un convenio específico que regula en términos generales su desempeño laboral, dado que el ET los considera como una relación laboral de carácter especial. Así, su RD 1006/1985 recogía, en el artículo 13, aquellos supuestos que se considerarían como extinción de la relación laboral jugador-Club⁵⁶. Más adelante, en su artículo 15, relativo a los efectos de la relación laboral se establece que, si el despido es declarado por la autoridad judicial

⁵³ PÉREZ MADRID, Antonio Juan (2011, 9 de septiembre): *Las indemnizaciones por despido en los Deportistas*. En *Fiscalidad de Deportistas y Artistas*. Disponible en: <https://fiscalidaddeportistas.blogspot.com/>.

⁵⁴ Por LIRPF, se entiende la del año 2006, tal y como pone en las abreviaturas del principio del TFG.

⁵⁵ Reforma de la letra e) del artículo 7 LIRPF a raíz de la 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. BOE-A-2014-12327. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/26> (Última consulta, mayo 2024)

⁵⁶ En este caso, el que nos interesa es su letra h), bajo la cual se establece que: “*La relación laboral se extinguirá por las siguientes causas: (...) h) Por despido del deportista*”.

como despido improcedente, el futbolista tendrá derecho a una indemnización de, como mínimo, dos mensualidades de sus retribuciones periódicas, sin perjuicio de sus retribuciones variables. No obstante, si no se llega a un acuerdo entre el jugador y el Club una vez calificado el despido como improcedente, será la autoridad judicial quien deba de fijar la cuantía a percibir por el jugador profesional en concepto de indemnización, teniendo, además, como base, la parte prorrateada de dos mensualidades.

La cuestión surge al establecer si la indemnización percibida por los jugadores de élite estará exenta hasta la cuantía mínima establecida en la LIRPF (recordemos, 180.000€) o, en su caso, únicamente por la cuantía que el jugador reciba de forma proporcional por sus dos mensualidades de prestación de servicios.

Hoy en día, todavía no existe una jurisprudencia consolidada a tal efecto, por lo que se mencionará sentencias que tienen puntos de vista distintos:

En primer lugar, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ en lo sucesivo) de la Comunidad Valenciana nº.707/16 del 3 de octubre de 2016⁵⁷, declara que el mínimo exento -por el cual no tendrán que tributar- que gozan los futbolistas por su despido calificado como improcedente no es el establecido la LIRPF, sino en su CCF; esto es, las dos mensualidades de salario calculadas de manera proporcional. Así, el órgano se remite a otras Sentencias del Tribunal Supremo (STS en lo sucesivo) donde se interpreta en base al artículo 15.1 RD 1006/1985 que en ningún caso se establece un máximo de indemnización, pero sí, efectivamente, un mínimo, el cual habrá de ser tal por imperativo, con independencia de si es de mutuo acuerdo entre el Club y el jugador, una vez haya sido calificado como improcedente el despido; o aquel que, en su defecto, estipule el juez⁵⁸.

Asimismo, expone el órgano judicial que *“en la relación laboral de los deportistas, sí existe un límite mínimo de indemnización garantizado al trabajador, siendo este límite el que sirve a efectos del Impuesto de la Renta para reconocer la exención parcial, como estimó la Inspección, pero no un límite máximo, lo que impide*

⁵⁷ Enlace de referencia a la Sentencia: <https://www.iusport.es/resoluciones-judiciales/SENTENCIA-TSJ-VALENCIA-LEVANTE-2016.pdf> (Última consulta, marzo 2024).

⁵⁸ GARCÍA DIEGO, Diego (2017, 9 de enero): *La indemnización del deportista: ¿sujeta o exenta de IRPF?* En *Iusport*. Disponible en: <https://iusport.com/archive/28847/la-indemnizacion-del-deportista-sujeta-o-exenta-de-irpf>.

*aceptar la tesis de la recurrente que pretende extender la no sujeción y la exención a toda la indemnización pactada o a las retribuciones dejadas de percibir, a falta de pacto*⁵⁹.

Otro aspecto de especial relevancia que se discute en este caso es el relativo a la posible reducción del 30% por calificar tal indemnización⁶⁰ como rendimientos “*obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo*”⁶¹. Sin embargo, el Tribunal rechaza de forma contundente tal pretensión, al no devengarse por el hecho de mantener durante un periodo de tiempo superior a dos años la relación laboral y, por ende, la prestación de servicios del jugador para con su Club, si no que tal indemnización se produce “*ex novo*” como consecuencia de poner término al contrato que les unía y, además, por el acuerdo entre las partes al fijar la indemnización por ser calificado el despido como improcedente por la autoridad judicial⁶².

Por otra parte, se encuentra la STS⁶³ del 18 de noviembre 2009. Esta sentencia también resuelve en el mismo sentido que la comentada STSJ con anterioridad. Así, en un principio, tanto la Inspección de la AEAT como el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC en lo sucesivo) consideraron que la totalidad de la cuantía percibida por el futbolista profesional en concepto de indemnización estaba sujeta al IRPF al haber aplicado, de forma análoga, el cuerpo legal que regula la relación laboral de la alta dirección⁶⁴, donde no se establece una cuantía mínima ni máxima de indemnización, si no los criterios de cuantificación de la correspondiente indemnización.

En este sentido, el Alto Tribunal se muestra contrario a tal aplicación, dado que ya de por sí se establece en el texto legal regulador de la relación laboral de carácter especial de los deportistas profesionales, que éstos, en caso de calificación del despido por la autoridad judicial como improcedente (y a falta de readmisión) tendrán derecho, como

⁵⁹ Fundamento de Derecho 4º.

⁶⁰ El 30% que en un hipotético supuesto podría haber sido de aplicación, sería sobre el remanente de la cantidad indemnizatoria, una vez descontada la parte proporcional exenta de dos mensualidades.

⁶¹ En el presente caso no es de aplicación la actual LIRPF, sino la Ley 40/1998; en concreto, su art. 17. No obstante, el porcentaje de reducción actualmente es el mismo, cambiando únicamente el número del artículo (pasa del art. 17 al 18 de la actual LIRPF).

⁶² Fundamento de Derecho 5º.

⁶³ Enlace de referencia: <https://vlex.es/vid/-211687299> (Última consulta, marzo 2024)

⁶⁴ Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección. BOE-A-1985-17006. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/1985/08/01/1382/con> (Última consulta, marzo 2024).

mínimo, a dos mensualidades, con independencia de si tal cuantía es fijada mediante mutuo acuerdo entre el Club y el jugador, o si es impuesta por la autoridad judicial⁶⁵.

Sin embargo, el TEAC en su resolución del 11 de junio de 2019⁶⁶ no falla del mismo modo que el TS, abriendo, por ello, un nuevo frente en materia de exenciones tributarias por las indemnizaciones que perciban los deportistas profesionales⁶⁷. La situación de partida es la siguiente: Club notifica a uno de sus jugadores profesionales mediante la correspondiente carta de despido -disciplinario- que, efectivamente, ha sido despedido. Además, el mismo Club afirma y asume que éste es improcedente, aspecto que ha de ser resuelto, en su caso, por la autoridad judicial competente. Así, en el documento firmado por ambas partes se muestra la conformidad del jugador por la cuantía de 425.000 euros, cantidad que le sería abonada de forma periódica a través de los títulos-valor pagarés.

Dado que el mismo ya fue asumido por el Club como despido improcedente (y parece que tampoco tenía la intención de readmitir al futbolista), le tendría que haber sido de aplicación el artículo 15.1 del RD 1006/1985, donde se establece la cuantía mínima de indemnización a la que tendrá derecho el futbolista, siendo la misma dos meses calculados de forma proporcional en base a su sueldo anual, rendimientos variables aparte. Pues bien, en el caso de haber aplicado el presente criterio, el importe de indemnización habría sido de 776.250, es decir, casi 300.000 euros superior. Por ello, el Tribunal afirma que el Club tomó esta decisión teniendo en cuenta el -posible- litigio que se podría haber abierto en un futuro por tal indemnización.

Del mismo modo, el TEAC determina que el presente caso no es catalogado como un despido improcedente, sino como una resolución del contrato por mutuo acuerdo, alegando que ambas partes llegaron al acuerdo tanto en su calificación⁶⁸ como en las cuantías a percibir por el jugador. Por otro lado, son consideradas tales cuantías percibidas

⁶⁵ Fundamentos de Derecho 7º y 9º.

⁶⁶ Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central del 11 de junio de 2019, Procedimiento: 00-03548-2017.

<https://serviciostelematicosexhacienda.gob.es/TEAC/DYCTEA/criterio.aspx?id=00/03548/2017/00/0/1&q=s%3D1%26rn%3D%26ra%3D%26fd%3D10%2F07%2F2019%26fh%3D10%2F07%2F2019%26u%3D%26n%3D%26p%3D%26c1%3D%26c2%3D%26c3%3D%26tc%3D1%26tr%3D%26tp%3D%26tf%3D%26c%3D2%26pg%3D> (Última consulta, mayo 2024).

⁶⁷ PLAZA, Félix (2020, abril): *Magazine Sports & Entertainment*. En Garrigues. Págs. 15 a 18. Disponible en: https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/magazine_sports_entertainment_-_abril_2020_0.pdf

⁶⁸ El Club no tenía pruebas de cargo con las que se pudiera fundamentar la calificación del despido como despido disciplinario.

por el jugador como unas “primas” por los servicios prestados durante la vigencia del contrato laboral; primas que habrán de ser catalogadas como RT. Así, la finalidad de tal despido era evitar la declaración de la indemnización a efectos de su tributación por el IRPF, procurando catalogar tal despido como improcedente para poder aplicar así la exención del art. 7. e) LIRPF⁶⁹.

➤ Rendimientos generados por fichaje (primas).

Cabría preguntarse en este punto acerca de las primas de contratación y fichaje (artículo 22 CCF), las cuales no dejan de ser una cuantía monetaria que el Club de fútbol abona a un futbolista que se incorpora por primera vez, y por la resolución del contrato que le unía con otro Club, siendo este un profesional que puede elegir bajo su propia autonomía y voluntad el equipo del que desea formar parte⁷⁰.

En este sentido, parece lógico pensar que tales rendimientos han sido generados de forma irregular en el tiempo, dado que emanan del mero hecho de suscribir un nuevo contrato con otro equipo de fútbol, siendo, por lo tanto, de aplicación la presente reducción del 30%.

Dicho de otro modo, dado que las primas se devengan cuando se suscribe el contrato, es de esperar que se les pueda aplicar la reducción establecida en la LIRPF del 30%, con independencia de que se vayan abonando al futbolista de manera periódica y por un periodo superior a dos años.

Sin embargo, la Dirección General de Tributos (DGT en lo sucesivo) en su consulta n.º. 0414-04 del 26 de febrero de 2004⁷¹, se pronunció a este respecto manifestando su negativa a tal calificación. Así, fundamenta su decisión en que, con independencia de que los futuros pagos que le vayan a ser abonados al futbolista por un periodo de tiempo superior a dos años en concepto de “primas de fichaje” por, efectivamente, un contrato con el Club también superior a dos años, tales cuantías se originan “*ex novo*” por el mero hecho de suscribir el contrato, sin perjuicio de que tales cuantías se abonen en el momento, o se difieran al porvenir.

⁶⁹ Fundamento de Derecho 6º.

⁷⁰ <https://www.epe.es/es/deportes/20231110/prima-fichaje-futbol-evg-94465140> (Última consulta, marzo 2024).

⁷¹ JUR n.º. 0414-04.

El otro aspecto para tener en cuenta, y a tenor del criterio recogido en el artículo 18 LIRPF de aquellos rendimientos “*obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo*”, es que no existe una definición clara de cuáles son considerados de tal manera. Sin embargo, la LIRPF remite a su RIRPF donde se enumeran en su artículo 12 aquellos supuestos donde, efectivamente, se aplicará la presente reducción del 30%.

Así, aquellos que pueden afectar a los futbolistas profesionales (teniendo en cuenta el CCF que se encuentra en vigor) son:

- Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social (...), en los supuestos de lesiones no invalidantes.
- Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.

El apartado b) y c) del artículo 12 RIRPF se une, así, a los artículos 33 y 34 del CCF, relativo a las prestaciones derivadas por incapacidad temporal, así como muerte o lesión invalidante (incapacidad permanente absoluta) cuando el hecho causante se produzca durante la vigencia del contrato entre jugador-Club.

- Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

En este supuesto, tanto el CCF como el RD 1006/1985 estipulan que el contrato puede extinguirse, entre otras causas, de forma anticipada por la vía de mutuo acuerdo. De este modo, cuando se de tal circunstancia, se permite a las partes negociar la cantidad en concepto de indemnización que recibirá el jugador profesional en cada caso. No obstante, en el supuesto de no llegar a acordar tal indemnización, se establece que la cuantía final no deberá ser en modo alguno inferior al 15% del salario bruto que el jugador acordó en su día con el Club.

6.3.3.- Obtención rendimientos netos del trabajo

Una vez realizadas ciertas aclaraciones sobre el porcentaje de reducción del 30% sobre ciertos rendimientos que resulten problemáticos de calificar como irregulares, y que pueden ser disfrutados por los futbolistas de élite, el siguiente paso es la obtención de los rendimientos netos.

Así, dispone el artículo 19 LIRPF que tales rendimientos resultan de la diferencia entre ingresos computables y gastos deducibles. Por gastos deducibles, la ley es clara al establecer aquellos que serán “exclusivamente” deducibles, los cuales, en última instancia, también serán de aplicación por parte de los futbolistas, siendo tales:

- Las cotizaciones a la Seguridad Social.
- 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.
- 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.
- En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales.

6.3.4.- Reducción por obtención de RT

Por último, la LIRPF recoge en su artículo 20 una reducción sobre los rendimientos netos para aquellas personas físicas que obtengan unas cuantías que se encuentren en tales apartados.

Este apartado no será objeto de explicación, dado que, en nuestro caso, los RT que obtienen los futbolistas de élite durante su prestación de servicios son muy superiores a los que marca tal precepto, por lo que no les será de aplicación en ningún caso.

6.4.- Supuesto particular: la cláusula de rescisión

Tanto el derogado RD 318/1981 como el RD 1006/1985, reguladores de la relación laboral (especial) de los deportistas profesionales, acogen en sus respectivos artículos los motivos por los que se extingue el contrato de trabajo entre Club y jugador. Así, dispone el art. 16 del actual RD 1006/1985 que, si el futbolista decide poner término

a la relación laboral sin una causa imputable al Club, tal acto dará derecho al Club a una indemnización que, si no es/fue estipulada en el contrato laboral (cláusula de rescisión), será la que fije a la Jurisdicción Laboral. Del mismo modo se estableció en el RD 318/1981, modificando únicamente su ubicación en el texto legal (art. 11º en vez del 16º).

La cláusula de rescisión puede ser entendida como un derecho que tiene el futbolista de finalizar la relación laboral con el Club correspondiente antes de la llegada a término de su contrato. Tanto el vigente CCF como el RD 1006/1985 deja abierta a la autonomía de las partes la duración del contrato al estipularse en sus artículos 14 y 6 respectivamente, que la duración habrá de ser “*determinada*”, sin perjuicio de las ulteriores prórrogas. De este modo, si el futbolista o un tercero -sea por intereses sobre tal jugador, sea por un mero acto de liberalidad- abonan tal cantidad establecida en una cláusula del contrato, este quedará “*liberado de las ataduras*” para con el Club, siendo por lo tanto un agente libre que puede contratar con cualquier otro equipo.

En este sentido, la mera formalización de un contrato de trabajo entre un futbolista profesional y su Club de fútbol, siempre y cuando se establezca una cláusula de rescisión, conlleva derechos y obligaciones para ambas partes, aunque no se encuentran, en sentido estricto, en una situación de igualdad.

Por un lado, la suscripción de un contrato por parte del futbolista lleva incluida la prestación de sus servicios profesionales en todas aquellas actividades acordadas junto con el Club en el contrato; lo que viene siendo la prestación de servicios.

Por otro lado, para el Club, la prestación de dichos servicios devenga la obligación de que sea retribuido de la forma que se haya pactado entre ambos.

Sin embargo, y en lo relativo a la cláusula de rescisión, si ésta es ejercida por el jugador profesional, conllevará la obligación de hacer frente a la cuantía indemnizatoria establecida en el contrato respecto la parte perjudicada (el Club), a quien le corresponderá el derecho de percepción de tales cuantías⁷².

Otro aspecto de especial relevancia es el relativo a la responsabilidad subsidiaria del segundo párrafo del actual art. 16, bajo el que se estipula que cualquier Club que contrate con el futbolista que rescindió su relación laboral con su antiguo equipo en un

⁷² <https://as.com/futbol/que-es-la-clausula-de-rescicion-quien-la-paga-donde-y-como-se-calcula-n/#tooltip-close> (Última consulta, marzo 2024).

periodo inferior al año, deberá responder subsidiariamente de las obligaciones impuestas, en un principio, únicamente al jugador profesional.

El presente apartado se podría ampliar sustancialmente, haciendo mención a la opinión de la jurisprudencia acerca del alcance de tal responsabilidad subsidiaria; aspectos relativos a la cuantía de la indemnización por ejercer el derecho rescisorio por parte del futbolista, cuándo es considerada abusiva, los criterios que le serían de aplicación a los órganos jurisdiccionales cuando no haya sido establecida en una cláusula en el contrato⁷³; el famoso caso del guipuzcoano Zubiaurre⁷⁴, entre otros.

No obstante, nos centraremos en su relevancia tributaria. La DGT, en su consulta del 18 de julio de 2016⁷⁵, respondió a esta cuestión.

El primer lugar, hace referencia a la obligación de pago por parte de futbolista de la cuantía establecida en el contrato a raíz del ejercicio de la cláusula de rescisión a la parte perjudicada, es decir, a su Club. En suma, cuando sea el futbolista profesional quien utilice su patrimonio personal para hacer frente a su obligación contractual, este hecho imponible será considerado a efectos del IRPF como una pérdida patrimonial no derivada de una transmisión.

Esto se debe, sobre todo, a que la obligación de hacer frente a la deuda originada con su Club es por cuenta del jugador, es decir, el cargo de esta recae sobre él, con independencia de la persona, física o jurídica, que le proporcione los fondos, en tal caso.

En este sentido, dispone la LIRPF en su art. 33.1 que serán “*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*”.

El otro particular ofrecido por la DGT hace referencia a cuando un tercero le proporciona el capital -todo o en parte- al futbolista para hacer frente a su obligación de pago. Así, pues, el *quid* de la cuestión radica en si tal renta percibida puede ser

⁷³ VERGARA PRIETO, Natasha: “Cláusula de rescisión: al borde del abismo”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 59/2018, BIB 2018/9581, págs. 11 y ss.

⁷⁴ Para más información consultar el artículo doctrinal que se menciona a continuación: IRURZUN UGALDE, Koldo y SEGALÉS FIDALOG, Segalés: “Cláusula de rescisión: entre el respeto al derecho al trabajo del futbolista y el mantenimiento del mercado de traspasos. Notas a propósito de la STSJ 17-10.2006 (caso «Zubiaurre»)”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 19/2007, BIB 2007/280, págs. 18 y ss.

⁷⁵ JUR 2016/267985.

considerada como RT. La DGT se muestra contrario a tal calificación de los fondos, dado que la cuantía ofrecida por el Club interesado el futbolista no deriva de una relación laboral que ambos hayan formalizado, sino que es considerado como una cuantía que tal equipo presta al deportista para poder así saldar sus deudas con el Club con el que rescindió el contrato, pudiendo, en fin, fichar por aquel Club que le prestó el capital⁷⁶.

En suma, la DGT califica tal cuantía como una Ganancia Patrimonial en el IRPF del futbolista. La transferencia de fondos que el Club haga al jugador será calificada a efectos del IRPF como una Ganancia Patrimonial no derivada de una transmisión. Sin embargo, como esa cuantía lleva implícito el interés del Club de fichar al jugador, éste usará el montante para hacer frente a la cuantía indemnizatoria devengada como consecuencia de la rescisión del contrato. De este modo, el efecto tributario en la Base Imponible General del futbolista derivado de las alteraciones patrimoniales del futbolista sería nulo^{77 78}.

6.5.- Tributación por los Derechos de Imagen

6.5.1.- Concepto y regulación de los Derechos de Imagen

El derecho a la propia imagen se encuentra consagrado en nuestra Carta Magna, en concreto, en su *Sección 1ª: De los derechos fundamentales y de las libertades públicas*. Dispone el artículo 18.1 que “*Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen*”.

Por otro lado, este derecho también posee su propia regulación a través de una Ley Orgánica. Así, la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen⁷⁹ viene a regular éste. Pese a ser un texto legal bastante corto -únicamente 9 preceptos- se pueden sacar en claro que protege de todas aquellas intromisiones que son consideradas como ilegítimas, enumerándose, así, 8 supuestos en su artículo séptimo que tendrán tal calificación. Sin embargo, y pese a ser considerado como un derecho “*irrenunciable, inalienable e*

⁷⁶ CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “Algunas cuestiones controvertidas de la fiscalidad deportiva”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 54/2017, BIB 2017/551, pág. 15.

⁷⁷ Básicamente, el efecto sería la “cuantía que entra por la que sale”, siendo el saldo final 0.

⁷⁸ Como no deriva de una transmisión, se integrará en la base imponible general. En cambio, si derivara de una transmisión, dicha integración se produciría en la base imponible del ahorro.

⁷⁹ BOE-A-1982-11196. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/lo/1982/05/05/1/con> (Última consulta, abril 2024).

imprescriptible” tales intromisiones no reputarán ilegítimas cuando el titular del derecho, es decir, la persona física, consienta expresamente su ejercicio por terceros⁸⁰.

Los futbolistas de élite de cualquier parte del mundo no dejan de ser personajes públicos que siempre se encuentran en el ojo mediático.

Ello provoca que les interese explotar su imagen, económicamente hablando. Así, la generación de rendimientos económicos comporta una manifestación de capacidad económica, por lo que se encuentran sujetos a tributación. No obstante, y al igual que ocurren con sus salarios, en la mayoría de los casos estos tributan por el tramo más alto del IRPF, el cual, como hemos comentado, actualmente supera el 50% en más de una CCAA.

Así pues, el presente apartado tiene como finalidad calificar los derechos de imagen de los futbolistas profesionales a efectos del IRPF, así como mencionar los requisitos y elementos que han de cumplirse para calificarse de una u otra manera. Además, se realizará un análisis del artículo 92 LIRPF, más conocido como la regla “85/15”.

Por último, se comentarán aquellos casos -y resoluciones judiciales- que han tenido su razón de ser en los derechos de imagen, así como en el arte que se les ocurría a los asesores jurídico-fiscales de los futbolistas.

6.5.2.- Cuestiones previas

Como punto de partida, cabría preguntarse si se hace mención expresa a la explotación de los derechos de imagen de los deportistas en el RD 1006/1985 donde se regulan tales relaciones laborales de carácter especial.

Así, su artículo 8 establece, en su apartado primero, que la retribución que perciban los deportistas será aquella que se pacte en el convenio colectivo o el contrato laboral individual. En segundo lugar, el siguiente párrafo considera como salario todos aquellos rendimientos que el deportista perciba de su Club o entidad, siendo los mismos satisfechos por sus servicios profesionales.

De ese artículo se desprende que, si el futbolista ha estipulado en su contrato laboral con el Club o SAD la cesión de sus derechos de imagen para su explotación, estos

⁸⁰ CANAL GOMARA, Xavier-Albert: *Primeras notas sobre la tributación por el IRPF del deportista profesional en la Ley 35/2006*, en *Iusport*, págs. 27 y ss.

habrán de ser considerados como salario. De este modo, los rendimientos obtenidos por esta explotación deberán tributar como RT en el IRPF.

Además, tal precepto hace remisión al Convenio Colectivo regulador en cada deporte. Así, el CCF acoge en su artículo 20 (igual que el RD 1006/1985) los conceptos salariales. Uno de los que tendrán tal consideración serán los “*Derechos de Explotación de Imagen, en su caso*”.

Del mismo modo que hemos comentado con anterioridad, el Convenio Colectivo establece que, si el futbolista acuerda la cesión de sus derechos de imagen con el Club, los rendimientos derivados de tal actividad económica serán calificados como RT a efectos del IRPF.

6.5.3.- Calificación tributaria de los Derechos de Imagen

6.5.3.1.- Tributación como Rendimientos del Trabajo

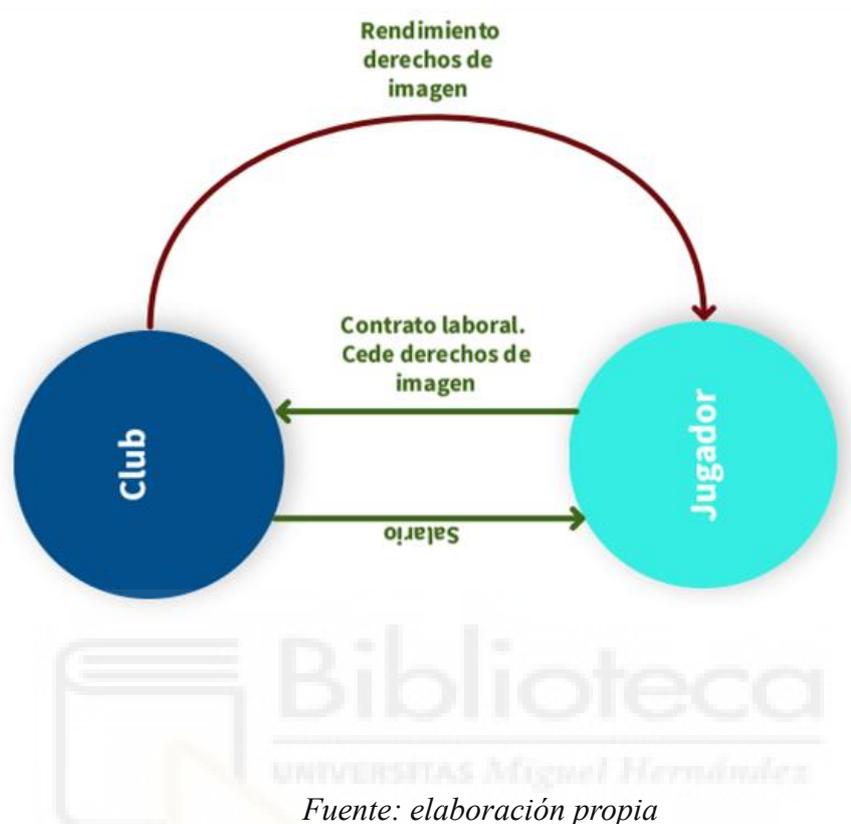
Conviene recordar el concepto de RT. Dispone el artículo 17.1 LIRPF que “*se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas*”.

De este precepto se puede extraer la conclusión que, para que los derechos de imagen sean calificados efectivamente como RT, deben venir de la mano de un contrato donde se establezca que el empleador (el Club) será quien explote la imagen del empleado (futbolista) en el modo y forma que se haya pactado en el contrato y que deriven, por tanto, de una relación laboral.

Dicho de otro modo, una vez suscrito el contrato entre el futbolista y el Club, el único con derecho a explotar los derechos de imagen del futbolista será su Club, con los límites establecidos en la ley, y siempre en su beneficio. Además, en lo relativo a la remuneración, la explotación económica que el Club lleve a cabo ha de ser canalizada hacia el futbolista por medio de su correspondiente salario. Sin embargo, pese a que los futbolistas de elite, con carácter general, perciben dos pagas anuales (una en enero y otra

en julio), tales derechos de imagen calificados como RT deben devengarse mensualmente⁸¹. La forma de representarlo sería la siguiente:

Ilustración 1: Esquema elemental RT



Sin embargo, parece ser que el Alto Tribunal no comparte tal calificación tributaria. Así en la STS del 1 de julio de 2008 núm. 5296/2002⁸² se enjuicia el (posible) encaje de los derechos de explotación de imagen como RT y su correspondiente retención a cuenta y que no es efectuado por el Club.

La forma de operar era la siguiente:

- El jugador formaliza el contrato “ordinario” para prestar sus servicios como futbolista profesional con el Club en los términos del RD 1006/1985.
- El jugador, igualmente, suscribe otro contrato con una tercera sociedad, siendo ésta a la que el futbolista le otorga el derecho de explotación de su imagen sin contraprestación económica significativa.

⁸¹ RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador: “Tributación de las rentas generadas por los derechos de imagen de los deportistas profesionales en el ámbito nacional e internacional”. En *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 411, 2017, págs. 10 a 14.

⁸² Enlace de referencia de la sentencia: <https://vlex.es/vid/retenciones-jugadores-futbol-imagen-club-42933524> (Última consulta, marzo 2024).

- Reunidas las tres partes (jugador, Club y empresa cesionaria), se acuerda que el Club adquiere los derechos de imagen sobre la denominada tercera sociedad⁸³.
- Los contenidos del contrato futbolista-Club y futbolista-tercera sociedad eran, sin embargo, idénticos en lo que a derechos de imagen se refiere. En este sentido, se obligaba el jugador a su participación en rodajes publicitarios, televisivos, a su intervención en la radio, etc.⁸⁴ tanto en el contrato con el Club como con la empresa cesionaria.

Así, como los derechos de imagen no han sido directamente cedidos por el futbolista a su Club, este último no realiza el ingreso a cuenta correspondiente porque no abona los rendimientos directamente al jugador profesional, si no a la sociedad cesionaria (sociedad interpuesta). De este modo, el futbolista recibe dos remuneraciones: la ordinaria derivada de su relación laboral con el Club, y los rendimientos de explotar su imagen por el Club a través de la sociedad interpuesta (tercera sociedad).

En suma, sentencia el órgano que existen dos tipos de derechos de imagen: unos, relacionados con la vida íntima y personal, que en modo alguno pueden ser objeto de cesión con fines económicos; y otros, los cuales, y dado las características particulares de los futbolistas de élite, se encuentran vinculados a la relación laboral que les une, pese a que no se explicita en el contenido de este. Así, pues, califica el TS tales rendimientos como “rendimientos del trabajo personal”, siempre y cuando, a la hora de suscribir el correspondiente contrato, el futbolista no aclare de forma expresa, que se reserva sus derechos de imagen; siendo cualquier otro supuesto calificado como RT⁸⁵.

Por otro lado, podemos mencionar la STS del 13 de marzo de 2012, núm. 4559/2008⁸⁶. En la misma, una de las cuestiones elevada a casación era la calificación que debería obtener a efectos del IRPF aquellos derechos de imagen que el futbolista cedió, por un lado, a su Club en los términos establecidos en su relación laboral; y por otro, a una entidad privada al margen del primero. Así, el TS califica aquellos rendimientos que obtenga el futbolista derivado de la relación laboral que mantiene con el Club como RT; mientras que, aquellos derechos de imagen cedidos a la compañía

⁸³ La sentencia no especifica dónde se encuentra ubicada la sociedad interpuesta. Meramente aclara que se encuentra en un paraíso fiscal (jurisdicción no cooperativa) con el que se presume que no existe un Convenio de Doble Imposición.

⁸⁴ Fundamento de Derecho 6º.

⁸⁵ Fundamento de Derecho 11º.

⁸⁶ Enlace de referencia a la sentencia: <https://vlex.es/vid/-362229498> (Última consulta, marzo 2024).

*SUPER SPORT LIMITED*⁸⁷ para la realización de actividades publicitarias serán consideradas a tal efecto como Rendimientos del Capital Mobiliario⁸⁸.

De las sentencias comentadas se pueden extraer las siguientes conclusiones:

En primer lugar, existen dos tipos de derechos de imagen: uno de ellos, particulares y privados del propio futbolista que no puede ceder en ningún caso al Club o un tercero para su explotación; y otro, denominado como colectivo⁸⁹, que va vinculado con el contrato laboral que vincula jurídicamente al jugador con su equipo de fútbol. En este aspecto, como es bien sabido, los futbolistas no se dedican solamente a acudir a los entrenamientos y participar en aquellos partidos en los que son convocados. También acuden a ruedas de prensa (sobre todo después de partidos importantes o de alto impacto mediático), medios de comunicación, la radio etc., no teniendo porqué estar incluidos tales conceptos en el contrato laboral, siendo tales inseparables del propio oficio de futbolista.

En segundo lugar, que los derechos de imagen que intrínsecamente se recogen en los contratos deben ser objeto de explotación única y exclusivamente por el Club y sus medios. En sentido contrario, el jugador, al formalizar el contrato, otorgó consentimiento para que tales derechos pudieran ser explotados por el Club, y no por terceros (salvo que se acuerde otra cosa), durante la vigencia de este. De este modo, la explotación de tales derechos se llevará a cabo, en su caso, por los criterios que ambas partes hayan plasmado en el contrato.

6.5.3.2.- Tributación como Rendimientos de Actividades Económicas

A tenor del artículo 27.1 LIRPF, constituyen Rendimientos de Actividades Económicas (RAE en lo sucesivo) *“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*

⁸⁷ Domiciliadas en las islas Turks y Caicos. No existe convenio de Doble Imposición entre tales Islas y el Reino de España. Además, son consideradas como jurisdicciones no cooperativas.

⁸⁸ Fundamento de Derecho 2º.

⁸⁹ Por derecho de imagen “colectivo” puede entenderse todas aquellas labores que realiza el futbolista más allá de su labor intrínseca (jugar al fútbol) una vez suscrito el contrato. A modo de ejemplo, participar en ruedas de prensa, las cuales se emiten en numerosos medios de comunicación; hacer campañas de marketing y *merchandising* junto con su Club, etc.

distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, (...), artísticas y deportivas”.

De lo que desprende este precepto se puede extraer que este tipo de rendimientos se dan fundamentalmente en aquellos deportes donde no se establece un vínculo laboral entre el deportista y su correspondiente Club o equipo.

Así, no se cumplen todas las notas (con carácter general) para que el deportista profesional sea considerado a tal efecto como un trabajador por cuenta ajena; en especial, la de dependencia con un superior en el ámbito organizativo del ente, como puede ser el caso de los futbolistas profesionales.

Tampoco se cumplen la nota de remuneración, en el sentido de que, con independencia de los resultados empresariales, el empleado (deportista) vaya a recibir su salario pactado de forma periódica⁹⁰.

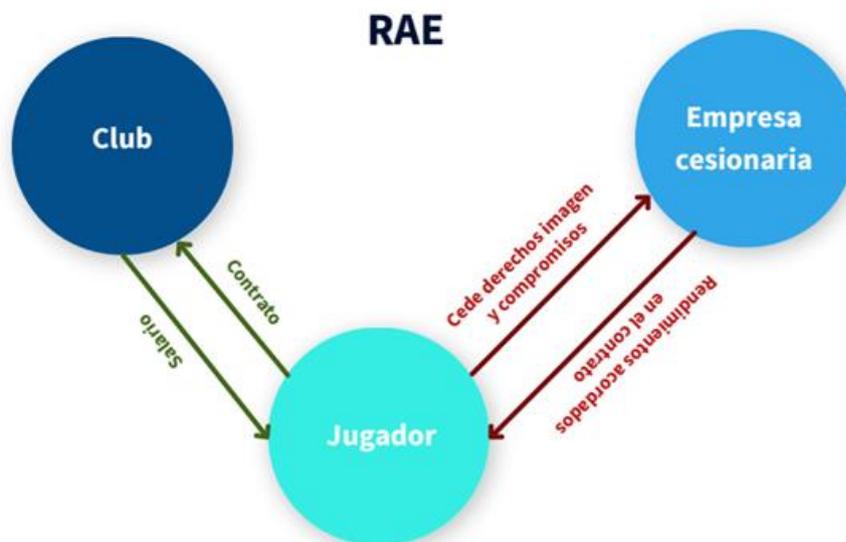
En este sentido, los deportistas que suelen tributar por este tipo de rendimiento en el IRPF son aquellos cuya actividad se realiza de forma individual, como puede ser el caso de los boxeadores profesionales, tenistas, golfistas, entre otros. Así, este tipo de deportistas tienen la capacidad de contratar con quienes estimen conveniente; siempre dentro de los límites de la legalidad⁹¹ y sometidos a lo que se haya pactado en el contrato.

El criterio ordinario de un futbolista para calificar tales rendimientos como RAE se puede representar a través del siguiente esquema:

⁹⁰ RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya: “El régimen especial de los derechos de imagen”. En *Coediciones-Aranzadi*, BIB 2013\8502, págs. 10 y 11.

⁹¹ Artículo 1255 CC: “Los contratantes pueden establecer los pactos (...) que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral, ni al orden público”.

Ilustración 2 Esquema elemental RAE



Fuente: elaboración propia

Un ejemplo de ello sería el reconocido tenista Rafael Nadal. A raíz de este deportista, se puede sacar dos sencillos supuestos por los que, en un principio, el tenista estaría sujeto al IRPF a través del RAE siempre que lo percibiera personalmente:

- Por un lado, cuando el deportista cede sus derechos de imagen a un tercero para que este los explote cuando el tenista está compitiendo en algún torneo, por medio de su grabación y difusión tanto de los entrenamientos como de los partidos, como puede ser en el *Roland Garros*, *Wimbledon*, el *Australian Open*, *US Open*, etc. Cuestión distinta sería la tributación de los premios por ganar tales competiciones de alto nivel.
- Por otro lado, cuando el tenista se compromete *motu proprio* con un ente mercantil en hacer publicidad de sus productos, usando su reconocida figura en el rodaje de estos. A lo largo de su trayectoria profesional, el tenista ha realizado numerosas campañas publicitarias para empresas de todo tipo. A mi juicio, los más reconocidos son aquellos donde patrocina a *Kia* mediante el rodaje de sus anuncios⁹². En el ámbito bancario, su campaña publicitaria con el Banco

⁹² Enlace de referencia al anuncio publicitario: <https://www.youtube.com/watch?v=-g24Q9P55WE> (Última consulta, abril 2024).

Santander en materia de ciberseguridad⁹³. También, en el sector de las comunicaciones, el rodaje del año 2021 con la compañía Movistar⁹⁴.

A colación de este último apartado, podemos rescatar la STS el 11 de octubre de 2012⁹⁵, relativa a la posible calificación como RAE de unos derechos de imagen ofrecidos por un futbolista profesional para su explotación a una entidad privada de carácter mercantil ajena a la relación profesional-laboral con su Club. Así, el equipo jurídico del jugador alega que las prestaciones accesorias no pueden ser calificadas como RAE, dado que la finalidad última del contrato no deja de ser la explotación de los derechos de imagen del futbolista por parte de la sociedad, siendo tales prestaciones accesorias que realizaba el jugador carente de valor patrimonial.

No obstante, del contenido de los contratos se desprende que el jugador se obligó con la mercantil a desarrollar más actividades que la mera cesión de explotación de sus derechos de imagen. A modo de ejemplo, el futbolista contrajo la obligación de participar de forma activa en distintos spots de la compañía, así como su intervención periódica en distintos anuncios televisivos, entre otras cuestiones.

Las conclusiones que se pueden extraer de esta sentencia es que el futbolista no cedió únicamente, mediante el correspondiente contrato de prestación de servicios, la cesión de sus derechos de imagen (lo que habría conllevado la calificación de Rendimientos del Capital Mobiliario), sino que también sabía que la formalización de éste conllevaba su participación en distintas campañas de marketing de la compañía, bajo las órdenes de ésta. De ahí que el órgano jurisdiccional considere a tales rendimientos como RAE, al haber una ordenación por cuenta propia de medios de producción.

Por otro lado, en la consulta a la DGT del 9 de octubre de 2008⁹⁶, se pregunta (entre otras cuestiones) acerca de la calificación tributaria en materia de IRPF que deberá tener la cesión por parte de un jugador profesional de golf de la explotación de sus derechos de imagen. El órgano califica tales rendimientos como RAE, debido a que, si bien es cierto que la cesión a terceros de los derechos de imagen de un deportista se

⁹³ Enlace de referencia al anuncio publicitario: <https://www.youtube.com/watch?v=N4814bKUduo> (Última consulta, abril 2024).

⁹⁴ Enlace de referencia al anuncio publicitario: <https://www.youtube.com/watch?v=2Nz1Iit3kh4> (Última consulta, abril 2024).

⁹⁵ Enlace de referencia a la sentencia: <https://vlex.es/vid/406894514> (Última consulta, marzo 2024).

⁹⁶ V1795-08. Enlace de referencia a la consulta: <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v1795-08-09-10-2008-1337261> (Última consulta, marzo 2024).

encuentra amparado en el artículo 25.4 LIRPF -Rendimiento Capital Mobiliario-, el golfista se encuentra acogido al último apartado del artículo 27.1 LIRPF al desarrollar una actividad económica.

No obstante, el legislador se ha preocupado de que el tipo de retención aplicable a los rendimientos derivados de la explotación de derechos de imagen sea similar, con independencia de que sean considerados como RAE o Rendimiento del Capital Mobiliario (RCM en lo sucesivo). Así, a fecha 2024, las retenciones a aplicar sobre tales derechos ascienden al 24%⁹⁷.

6.5.3.3.- Tributación como Rendimientos de Capital Mobiliario

El artículo 25 establece una larga lista de aquellos rendimientos que serán considerados como RCM. En nuestro caso, el que nos interesa se encuentra en el apartado 4 d). Así, se recoge en el mismo que “*Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes: (...) 4. Otros rendimientos del capital mobiliario. (...) d) 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*”.

De este precepto se puede extraer que tal explotación del derecho de imagen de un futbolista será calificada como RCM -siempre que se realicen fuera de la esfera de una actividad económica- cuando tales rendimientos deriven únicamente de su cesión a un tercero. Es decir, no pueden ser calificados como tal si entre la empresaria cesionaria y el cedente de tales derechos existe un contrato de naturaleza laboral.

Dicho de otro modo, si entre el jugador de fútbol profesional y la empresa cesionaria existe vínculo contractual bajo el que el futbolista es considerado como empleado por cuenta ajena, siguiendo éste las órdenes del superior jerárquico, tales rendimientos no podrán tener la consideración de RCM, siendo los mismos RT⁹⁸.

A raíz de esta diferencia sobre quién es el ente que se encarga de la explotación de los derechos de imagen del futbolista, podemos rescatar la STSJ de Cataluña del 20 de

⁹⁷AEAT:

https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Programas_ayuda/Retenciones/2024/Cuadro_tipos_retenciones_IRPF2024.pdf (Última consulta, marzo 2024).

⁹⁸ RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador: “Tributación de las rentas generadas por los derechos de imagen de los deportistas profesionales en el ámbito nacional e internacional”. En *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, ob. cit., pág. 7.

abril de 2006 núm. 404/2006⁹⁹. La cuestión por dirimir en este pleito es, en primer lugar, la relativa a la (posible) práctica de retenciones a cuenta sobre las sumas monetarias que el Barça había abonado a una “tercera empresa” por la explotación de los derechos de imagen del futbolista. En segundo lugar, la otra controversia gira en torno a la correspondiente calificación como RT o RCM.

Así, pues, tras un repaso de aquellas normas que regulan la relación laboral de los futbolistas profesionales (ET, RD 1006/1985 y CCF), así como la normativa tributaria aplicable al caso (LIRPF y RIRPF de los años 1978 y 1981, respectivamente), el Tribunal catalán llega a la conclusión de que los rendimientos del presente caso han de ser calificados como RT. El principal motivo por el que llegan a tal decisión es por la falta de pruebas en materia contractual, tanto del futbolista como del Fútbol Club Barcelona. En este sentido, las partes no son capaces de presentar al órgano los contratos de cesión del futbolista a la “empresa tercera”, y de ésta al Club.

Esto se debe fundamentalmente a que no existía un acuerdo trilateral, sino que el Club fue quien cedió a la empresa tercera el derecho para explotar los derechos de imagen del futbolista, abonándole la misma al Club los rendimientos derivados de tal actividad económica, siendo el Barça quien actuaba como intermediario, retornando tales cuantías al futbolista.

En suma, lo que intenta aclarar el órgano es que, para que los rendimientos sean calificados como RCM, debe ser el titular del derecho de imagen (el futbolista) quien decida por sí mismo ceder a un ente mercantil (la empresa cesionaria) ajeno a su relación laboral con el Club la explotación -temporal o indefinida- de sus derechos de imagen, en los términos así establecidos en el contrato. En el caso de que tal explotación devenga de un contrato laboral por cuenta ajena del futbolista con su Club o con un tercero, los rendimientos deberán ser calificados como RT.

⁹⁹ JT 2006\1436.

6.5.3.4.- Imputación de Rentas (art. 92 LIRPF)

Como hemos tenido ocasión de comentar con anterioridad, una de las remuneraciones que se establece que el jugador de fútbol profesional percibirá, en su caso, del Club/SAD del que forme parte, será por la explotación de los derechos de imagen si éste (el derecho) los ha cedido a su equipo.

Sin embargo, en el caso de producirse tal cesión, los rendimientos devengados por el jugador tributarán en concepto de RT en la base imponible general del IRPF, la cual se encontrará gravada por el tipo impositivo más elevada de la escala del Impuesto sobre la Renta. Es más, actualmente en la Comunidad Valenciana, los futbolistas profesionales tributarían al 54% de sus rendimientos netos.

En este sentido y con una finalidad supuestamente elusiva, una de las actuaciones que realizaban los futbolistas de élite (y de la que se percató la AEAT) fue que la explotación de los derechos de imagen no era realizada por su Club, con el que mantiene un vínculo laboral, sino por una tercera sociedad la cual, a su vez, cedía tal explotación a cambio de una remuneración al Club.

Así, se podían dar dos supuestos:

- El primero de ellos era que el jugador cedía sus derechos a la empresa cesionaria residente en España (tercera) que era controlada directa o indirectamente por el jugador, ya fuera por algún familiar o allegado, quien tras pasaba tales derechos al Club o SAD. del que formaba parte el jugador a cambio de una contraprestación, la cual era la que recibiría el jugador por parte de tal empresa cesionaria
- El segundo seguía el esquema previo, pero modificando únicamente la residencia de la empresa cesionaria. Consiste básicamente en el traslado de la residencia de tal empresa a un país que sea laxo en materia tributaria. De este modo, aquellos rendimientos que el Club hubiera abonado a la tercera empresa cuando aún radicaba en España no eran repartidos en concepto de dividendos al jugador, si no que se acordaba en la JG de tal ente mercantil (como se ha dicho, el control lo mantiene el jugador y/o su entorno de confianza) mantenerlo en reservas y mover el domicilio fiscal

y social de la empresa a jurisdicciones con una tributación más laxa que la española¹⁰⁰.

A raíz de ello, el futbolista percibirá dos retribuciones: la acordada con su Club por la prestación de servicios, es decir, la que lleva aparejada su profesión de futbolista en los términos establecidos en el CCF y su contrato; y otra que será abonada por la empresa cesionaria, en última instancia, por la explotación de sus derechos de imagen.

Dado que en numerosas sentencias los tribunales han dado la razón a las actuaciones de la Inspección de la AEAT donde hacían alusión al termino “simulación” con el fin último de evitar la progresividad del IRPF y del efectivo pago tributario que les corresponde, esto obligó al legislador a incluir en la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social¹⁰¹ una modificación en la derogada Ley 18/1991 del IRPF acerca del tratamiento fiscal de los derechos de imagen cuando se cumplieran ciertos requisitos. Tales criterios no han sido actualizados hasta hoy en día, estando recogidos en el artículo 92 LIRPF, siendo tales los siguientes:

1. Que el futbolista hubiera cedido sus derechos de imagen a una persona o entidad, residente o no, para su explotación económica (artículo 92.1.a)).
2. Que el futbolista, a su vez, mantenga una relación laboral con otra persona o entidad. En nuestro caso se refiere al Club o SAD. del que forma parte (artículo 92.1.b)).
3. Que el Club haya concertado con la empresa a la que el futbolista cedió la explotación de sus derechos imagen la adquisición de estos para que sea ésta (el Club del jugador) quien, efectivamente, los explote (artículo 92.1.c))¹⁰².

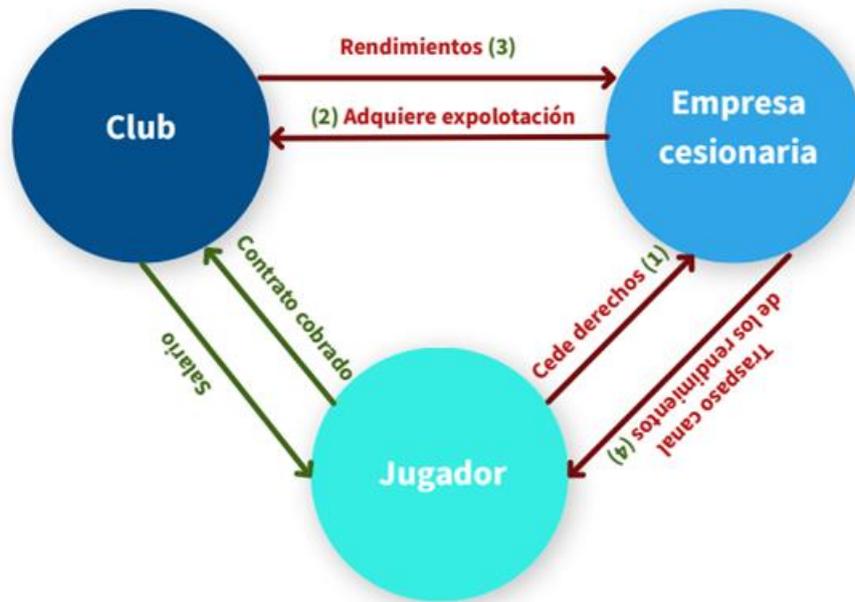
Se desprende de los requisitos a cumplir para que proceda la imputación de rentas que ha de darse una relación de 3, la cual puede observarse mejor con la siguiente ilustración:

¹⁰⁰ RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya: “El régimen especial de los derechos de imagen”. En *Coediciones-Aranzadi*, ob. cit., págs. 13 y ss.

¹⁰¹ BOE-A-1996-29117. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/1996/12/30/13> (Última consulta, abril 2024).

¹⁰² CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “Simulación “versus” planificación fiscal legítima por el cobro de los derechos de imagen a través de sociedades localizadas en jurisdicciones “offshore””. En *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 16/2021, BIB 2021\1527, págs. 3 y 4.

Ilustración 3: Esquema elemental Imputación de Rentas



Fuente: elaboración propia

Seguidamente, el apartado 2º del artículo 92 establece el criterio cuantitativo que ha de darse para poder así imputar tales rentas derivadas de los derechos de imagen al futbolista. En este sentido, se procederá a la imputación cuando la suma monetaria que el Club abone a la empresa a la que el jugador cedió (en un primer momento) la explotación de sus derechos de imagen sea superior en un 15% del sumatorio de los rendimientos que el Club paga a su jugador en concepto de sueldos y salarios, y las rentas devengadas en beneficio del jugador por sus derechos de imagen.

En este punto se produce una peculiaridad en relación con la forma general de tributar. Como es notorio, las personas físicas tributan en el IRPF por aquellas rentas que efectivamente han devengado durante el periodo impositivo correspondiente, manifestándose así una capacidad económica que deberá, en su caso, estar sujeta a tributación.

No obstante, en el caso que nos atañe, si se cumplen los criterios que hemos desarrollado, el futbolista habrá de integrar en su base imponible general del IRPF del correspondiente periodo impositivo las cuantías resultantes de los derechos de imagen, con independencia de si efectivamente las ha percibido o si se mantienen en la empresa cesionaria.

De este modo, el criterio de imputación temporal de la renta que se aplica es el de devengo, ya que, al manifestarse una capacidad económica a causa de la explotación de los derechos de imagen, la misma habrá de estar sujeta a imposición, siendo tal el incremento de la base imponible sobre la que se aplicará el gravamen del IRPF.

Dicho de otro modo, una vez la sociedad haya generado rendimientos (ingresos) como consecuencia de la explotación de los derechos de imagen del futbolista que le fueron cedidos, pese a que no le sean transferidos al futbolista (cobros), éste deberá incluirlos en la base imponible general del IRPF, siempre y cuando se cumplan los criterios del artículo 92.

Ahora bien, la cuantía que percibirá el futbolista a través de la empresa cesionaria en concepto de derechos de imagen no se encuentra libre de retenciones.

- La regla general acerca del porcentaje a aplicar sobre los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen es, con independencia de su calificación, del 24%, tal y como se estipula en el artículo 101.10 LIRPF. Del mismo modo se establece en el artículo 101.1 RIRPF: *“La retención a practicar sobre los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el tipo de retención del 24 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos”*.
- Sin embargo, en el mismo artículo y apartado se recoge que, si se da el supuesto previsto en el artículo 92.8 del mismo texto legal -el relativo a la imputación de rentas- la retención y ulterior ingreso a cuenta será del 19%. También se establece de la misma forma en el artículo 101.2 RIFPF: *“La retención a practicar sobre los rendimientos de los restantes conceptos previstos en el artículo 75.2.b) de este reglamento, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el tipo de retención del 19 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos”*¹⁰³.

¹⁰³ ARANZADI: “Cesión de derechos de imagen”. En *Editorial Aranzadi*, BIB 2015\493, págs. 3 y ss.

De este modo, aquella entidad que efectivamente explote los derechos de imagen del futbolista será quien deba efectuar la retención:

- Si el futbolista ha cedido tales derechos a un tercero (empresa cesionaria) y ha sido la mismo quien los ha explotado, ésta deberá retener e ingresar a cuenta el 24% de los ingresos que, efectivamente, vaya a percibir el deportista.
- Sin embargo, si finalmente el Club ha acordado con la empresa cesionaria que será esta quien se encargue de la explotación de los derechos de imagen del futbolista con el que mantiene una relación laboral, (y si se cumplen los requisitos de las tres partes del artículo 92.1 LIRPF), será el Club quien deba retener e ingresar a cuenta el 19% de los rendimientos íntegros que fuera a percibir el futbolista.

6.6.- Casos mediáticos

En los supuestos que han salido en los medios de comunicación, lo que realizaban era crear un *holding* de empresas o un entramado societario entre sus familiares y cualquier persona del entorno con domicilios fiscales en diferentes países para eludir sus obligaciones tributarias

De este modo, cuando las empresas cesionarias de aquellos países con el régimen en materia de sociedades más laxo obtenían los rendimientos derivados de los derechos de imagen, estos tributaban por el IS y los dividendos a un gravamen muy inferior al español (en algunos países la carga impositiva es del 0%)¹⁰⁴.

Además, un requisito repetido en numerosas sentencias por las que se condena a jugadores de fútbol profesional es que las empresas, a las que les cede, la explotación de sus derechos de imagen (empresa cesionaria) es que no desempeñan una actividad

¹⁰⁴ Por un lado, algunos de los países con el tipo impositivo de IS del 0%: Bahamas, Islas Caimán, Bermudas. Enlace de referencia: <https://www.bankinter.com/blog/finanzas-personales/impuesto-sociedades-por-paises> (Última consulta, mayo 2024).

Por otro lado, aquellos países comunitarios que no gravan el reparto de dividendos son: Estonia, Letonia y Malta. También hay ciertos países que los gravan de forma ínfima: Bulgaria, Georgia y Grecia, con un tipo efectivo del 5%. Enlace de referencia: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/dividend-tax-rates-europe-2023/> (Última consulta, mayo 2024).

económica en el tráfico jurídico, es decir, únicamente sirven como sociedad simulada a través de la que se obtienen los rendimientos.

Por ello, en este apartado se mencionarán casos célebres donde han resultado controvertidas las actuaciones realizadas por, supuestamente, defraudar a Hacienda.

6.6.1.- Caso *Ancelotti*

El exfutbolista y entrenador italiano *Carlo Ancelotti* es reconocido en el sector futbolístico por su trayectoria profesional. En particular, ha entrenado a equipos de categoría, entre los que destacan el *Paris Saint-Germain Football Club*, *Chelsea Football Club* y *Bayern de Múnich*.

Sin embargo y en la actualidad, está siendo investigado por diversas presuntas irregularidades en lo que materia tributaria se refiere y vinculadas a anterior etapa de entrenador en el Real Madrid

En primer lugar, resaltar que los presuntos delitos por los que se le investiga están relacionados con el criterio de residencia de la LIRPF. Como hemos comentado, la Ley del IRPF acoge 3 supuestos “ordinarios” a través de los que se puede determinar la residencia habitual.

En este sentido, el contrato por el que se ficha a *Carlo Ancelotti* como entrenador del Real Madrid Club de Fútbol abarca los periodos 5 de julio de 2013 a 30 de junio de 2016. Así, el entrenador cambió su residencia y domicilio a Madrid, España, donde también adquirió una vivienda. De este modo, se cumplía el criterio de residencia en el territorio español por el que se le obligaba a tributar por su renta mundial, con independencia de su origen y procedencia¹⁰⁵.

Sin embargo, el contrato entre *Ancelotti* y el Real Madrid Club de Fútbol no se extinguió por su llegada a término, sino que el entrenador cesó el 25 de mayo de 2015. Más adelante, el entrenador cambió su residencia y domicilio a Londres, Reino Unido.

La vivienda de la que era titular en Madrid la mantuvo arrendada, por lo que, a juicio de la Fiscalía, esta actuación constituía el núcleo de su actividad, siguiendo el entrenador, por lo tanto, sujeto al IRPF español. Tras numerosos certificados que

¹⁰⁵ De este modo se establece en el artículo 2 LIRPF: “Constituye (...) la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos (...) con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”.

acreditaban el cambio de domicilio y residencia desde Madrid a Londres, y, por ende, que pasó más de 183 días fuera del territorio español, la magistrada que llevaba el caso absolvió al entrenador¹⁰⁶¹⁰⁷.

Durante la redacción de este Trabajo, saltó en los medios de comunicación más reconocidos que, nuevamente, el entrenador del Real Madrid Club de Fútbol se encontraba inmerso en otro procedimiento por presuntos delitos fiscales. En este caso, por la tributación de los rendimientos derivados de sus derechos de imagen.

La Fiscalía le ha acusado de dos presuntos delitos contra la Hacienda Pública en los años 2014 y 2015, fechas coincidentes con su etapa como entrenador del Real Madrid Club de Fútbol.

Así, el Ministerio Público le acusa de haber ocultado a la Hacienda Pública española los rendimientos derivados de la cesión de los derechos de imagen a través de un entramado societario, con domicilio en diversas jurisdicciones, que elaboró junto con sus asesores con el fin de optimizar su carga tributaria.

Esta vez, la situación es la siguiente: una vez el entrenador modificó su residencia situándola en Madrid para poder así desarrollar sus funciones como entrenador del Real Madrid Club de Fútbol, suscribió un contrato con la denominada *Vapia Limited*, sociedad a la que se cedía la explotación de sus derechos de imagen por un importe considerable y durante un periodo de 25 años. Más adelante se modificaba tanto el importe por la cesión como el tiempo, pasando a ser 1.000.000 de euros y 3 años, respectivamente.

Por otro lado, una de las cláusulas de su contrato como entrenador del Real Madrid Club de Fútbol estipulaba que cedía el 50% de sus derechos de imagen al Club, los cuales tributarían como RT en el IRPF, de acuerdo con lo expuesto anteriormente. La cuestión que se plantea es qué ocurre con el otro 50% de sus derechos de imagen. Pues bien, el

¹⁰⁶ <https://www.marca.com/futbol/real-madrid/2023/07/11/64ada99246163ff4948b457c.html> (Última consulta, abril 2024).

¹⁰⁷ En el presente caso, la cuestión fundamental era dónde debía tributar el entrenador. Por un lado, la AEAT estimaba que debía hacerlo en España al tener en Madrid su núcleo de intereses económicos. Por otro lado, al cambiar su residencia a Reino Unido, es posible que tributase allí por estos mismos rendimientos, surgiendo así una doble imposición. En estos casos, prevalece el Convenio de Doble Imposición frente a las leyes internas -tanto española como británica-. Así, el Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013 (BOE-A-2014-5171) establece que, en caso de conflicto entre las leyes internas, la situación se resolverá “en cascada” de la forma establecida en su artículo 4.2.

entrenador hizo conocer al Club de que tales rendimientos fueron cedidos a la denominada *Vapia LLP*, con domicilio en Londres.

Sin embargo, y a raíz de las investigaciones efectuadas por la Fiscalía, se concluyó que ese porcentaje no cedido al Real Madrid Club de Fútbol fue a parar a la primera mencionada, *Vapia Limited*, con domicilio en las Islas Vírgenes, y no a *Vapia LLP*, siendo esta usada como sociedad pantalla de cara a la AEAT.

Así, pues, al no declarar tales rendimientos en su autoliquidación del IRPF, los rendimientos se saldaron con cuotas negativas (a devolver), tanto en el periodo 2014 como 2015. Por ello, la Fiscalía le acusa de haber cometido dos delitos contra la Hacienda Pública, correspondiente a cada ejercicio económico, los cuales abarcaría, en virtud del artículo 305.1 del Código Penal¹⁰⁸ tanto la elusión del pago de tributos como la obtención indebida de devoluciones provenientes de las arcas del Estado¹⁰⁹.

A la vista de los hechos, el entrenador *Ancelotti* tiene dos opciones: prestar conformidad o acudir al juicio oral.

La conformidad, regulada en el artículo 787.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal¹¹⁰ supone un acto unilateral encabezado por la defensa del entrenador a través del cual se pone fin con anticipación al proceso penal, evitando que se celebre el juicio oral. Este acto conlleva que autor de los delitos asuma la responsabilidad de estos. Además, esta acción conlleva asumir la pena más alta solicitada (normalmente la de la Fiscalía).

Lo que se intenta evitar con este tipo de acto es acudir a la vista oral donde, si no se desarrolla como espera la defensa de *Ancelotti*, puede acarrearle penas más severas de privación de libertad. No obstante, con la conformidad, la pena se reduce al mínimo para

¹⁰⁸ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE-A-1995-25444. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/lo/1995/11/23/10/con> (Última consulta, marzo 2024).

¹⁰⁹ Artículo 305.1 CP: “*El que (...) defraude a la Hacienda Pública (...), eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones (...) siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros (...)*”.

¹¹⁰ Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal. BOE-A-1882-6036. Disponible en: [https://www.boe.es/eli/es/rd/1882/09/14/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/rd/1882/09/14/(1)/con) (Última consulta, marzo 2024). Pese a ser una norma longeva, sigue en vigor con sus correspondientes modificaciones legislativas.

que no sea preceptivo el ingreso en prisión, así como el compromiso del entrenador de saldar sus deudas con la AEAT.

En abril 2024 todavía no hay fecha para la celebración del juicio oral. Sin embargo, atendiendo a fuentes periodísticas, el entrenador no desea llegar a un acuerdo con la Fiscalía para evitar el desarrollo del juicio oral, por lo que le tocará demostrar su inocencia ante los tribunales de justicia¹¹¹.

6.6.2.- Caso Cristiano Ronaldo

En la mayoría de los casos mediáticos de personas de reconocida popularidad a las que se les ha condenado por delitos contra la Hacienda Pública española relacionados con la explotación y obtención de los rendimientos de sus derechos de imagen en jurisdicciones de baja o nula tributación, los condenados se acogen a la mencionada conformidad.

Esto se debe sobre todo al temor que conlleva la posibilidad de entrar, efectivamente, a prisión si el desarrollo del juicio oral no se produce de la forma esperada por el investigado.

Caso similar le ocurrió a uno de los mejores jugadores de fútbol que ha dado la Historia. El célebre futbolista portugués Cristiano Ronaldo asumió la responsabilidad de cuatro delitos cometidos durante los años 2011, 2012, 2013 y 2014, transformando las penas impuestas para no entrar en prisión a cambio de elevadas cuantías económicas.

De este modo se pronunció la SAP de Madrid núm. 53/2019¹¹². Así, antes de pasar a analizar las consecuencias que le acarrearán tal sentencia, es conveniente realizar un breve repaso sobre los principales elementos de este caso.

Una vez finalizado el contrato con el británico *Manchester United Football Club* en la temporada 2008/2009, el portugués fue fichado por el Real Madrid Club de Fútbol, equipo en el que ha permanecido hasta la temporada 2018/2019, cuando se traspasó al *Juventus de Turín*.

Pues bien, debido al cambio de equipo y de país, el futbolista modificó su domicilio, trasladándose a España y optando por el régimen establecido en el artículo 93

¹¹¹ <https://www.elmundo.es/deportes/futbol/2024/03/06/65e8a50fe9cf4a70188b457a.html> (Última consulta, abril 2024).

¹¹² ARP 2020\1213.

de la LIRPF, así como los 114 y siguientes de la RIRPF, relativo a los trabajadores desplazados a territorio español (conocida como *Ley Beckham*). Este régimen se aplica a todos aquellos trabajadores que opten de forma voluntaria por el mismo, durante el primer período de residencia y los cinco siguientes¹¹³. La principal diferencia respecto del régimen general de la LIRPF es el gravamen. Así, con carácter general, a la base imponible del futbolista se le aplica un tipo de gravamen del 24%, es decir, como si fuera no residente, y sustancialmente más reducido que el correspondiente a los contribuyentes residentes¹¹⁴.

Sin embargo, durante las negociaciones iniciadas en el año 2008 con su futuro equipo, el Real Madrid Club de Fútbol, el jugador, junto con su equipo jurídico elaboró presuntamente un entramado societario por el cual intentaban eludir la carga tributaria que, en su caso, recaería sobre los rendimientos derivados de los derechos de imagen. Así, en vez de cederle directamente la explotación exclusiva de sus derechos al Real Madrid Club de Fútbol, el futbolista los cedió al 100% a la sociedad denominada *TOLLIN ASOCIATES LTD* (empresa cesionaria 1º), con domicilio en las Islas Vírgenes Británicas. Seguidamente, se elaboró un contrato de cesión de tales derechos de imagen desde la empresa cesionaria 1º a otra mercantil con domicilio social en Irlanda, denominada *MULTISPORT&IMAGE MANAGEMENT LTD* (empresa cesionaria 2º), siendo esta la que, efectivamente, explotaba los derechos de imagen.

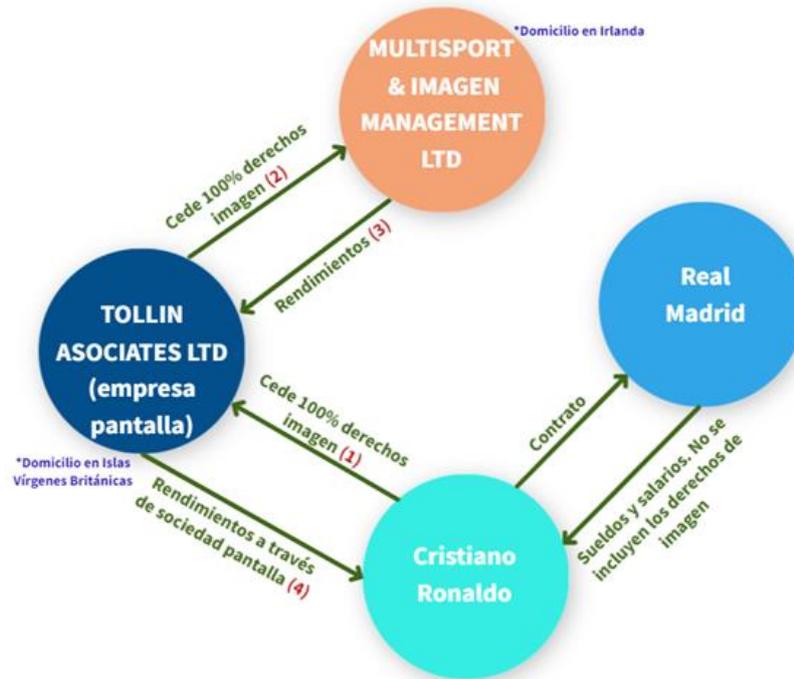
Así, la empresa cesionaria 1º no era más que un intermediario a través de la cual el futbolista percibía aquellos rendimientos obtenidos a raíz de la cesión de los derechos de imagen a la empresa cesionaria 2º.

Además, el futbolista, en sus declaraciones del IRPF estableció que todos los rendimientos que obtuvo por parte de la empresa cesionaria 1º eran considerados como RCM en vez de RAE. El esquema de actuación sería el siguiente:

¹¹³ Artículo 115 RIRPF.

¹¹⁴ Resaltar que este régimen ha sido objeto de numerosas reformas (período de residencia, tipos de gravamen, ámbito de aplicación...), y actualmente los futbolistas no nacionales que vengán a España por motivos laborales no puede acogerse a tal artículo 93 LIRPF.

Ilustración 4: Esquema caso Cristiano Ronaldo



Fuente: elaboración propia

En resumen, se condenó a Cristiano Ronaldo por cuatro delitos contra la Hacienda Pública, cada uno de ellos por los ejercicios que se abarcan entre el 2011 y 2014 (ambos inclusive). No obstante, y como hemos mencionado, para evitar la posible entrada en prisión, el futbolista acordó junto con la Fiscalía y la AEAT, antes de la celebración del juicio oral, la conformidad por la pena más alta. De este modo, tras las negociaciones, el futbolista tuvo que hacer frente a los siguientes importes:

- Año 2011: 567.257,85 euros.
- Año 2012: 809.224,48 euros.
- Año 2013: 1.598.094,84 euros.
- Año 2014: 227.391,81 euros.
- Sustitución de la pena por 250 euros diarios durante cuarenta y ocho meses; esto es, 360.000 euros.
- Costas procesales que, en un primer momento, correspondían a la Abogacía del Estado.

Una vez finalizado el análisis de las dos principales fuentes de ingresos de los futbolistas profesionales (sueldos en sentido genérico y atendiendo en especial al CCF, y derechos de imagen), se procederá a un análisis práctico de los principales elementos de los agentes de representación futbolísticos.

7.- La tributación de los Intermediarios del sector futbolístico en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En el presente epígrafe se abarcará la figura del agente en el sector futbolístico.

Se hará mención del último Reglamento de la FIFA sobre agentes de fútbol¹¹⁵ (RFIFA en lo sucesivo) que entró en vigor en el año 2023 y que regula tal figura jurídica, así como las principales diferencias con su antecesor.

Seguidamente, comentaremos la calificación jurídica que han otorgado al contrato de intermediación diversos órganos jurisdiccionales, puesto que no se ha determinado (aún) con firmeza tal naturaleza.

Por último, analizaremos la tributación de las rentas obtenidas por dichos intermediarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como cuestiones de especial relevancia en la esfera impositiva.

7.1.- Cuestiones previas

Por intermediario se puede entender cualquier persona, física o jurídica, que acerca a dos personas con intereses comunes para que realicen un negocio jurídico. Hoy en día, tal figura existe en cualquier ámbito donde se realicen compraventa, sea de bienes, sea de servicios; por ejemplo, en el ámbito de los seguros, comerciales, financieros, etc.

En cuanto a su regulación en el mundo del fútbol, hasta el año 1994 no existía ningún cuerpo legal que regulase el ejercicio de tales funciones en el sector que nos atañe, el futbolístico. Sin embargo, tras la creciente aparición de intermediarios a la hora de negociar el traspaso de jugadores, así como el contenido del contrato de estos, nace en tal año el primer Reglamento regulador de los agentes de jugadores.

¹¹⁵ <https://digitalhub.fifa.com/m/ed96414f159f91e/original/FIFA-Reglamento-sobre-Agentes-de-Futbol.pdf> (Última consulta, marzo 2024).

En el RFIFA, e igualmente en los ulteriores, se establecían tanto los derechos como obligaciones que afectaban a tales agentes, entre otros aspectos de especial relevancia. A modo de ejemplo, se recogen en el mismo los requisitos a cumplir para poder tener tal condición, la vigencia de su licencia, las sanciones que contraviniera éste, el contenido del contrato, etc.

Actualmente, más allá de los diversos cuerpos legales que regulan la función de los agentes en numerosos deportes profesionales, no existe una regulación específica de la figura del agente en sí.

7.2.- Reglamento actual

En este apartado nos centraremos en aquellas cuestiones que, en materia jurídica, son de mayor calado, así como las mismas que han sido modificadas con la entrada en vigor del último Reglamento de la FIFA.

7.2.1.- Naturaleza personal del agente

La primera cuestión por destacar del mismo es la definición de “Agente de fútbol”, la cual se define como “*persona física con licencia de la FIFA para prestar servicios de representación*”. En este sentido, parece ser que se ha suprimido la posibilidad de que las personas jurídicas puedan ejercer las funciones de agente sujetos a este Reglamento, aspecto que no ocurría con los previos. Así, se determina en el primer artículo del Título II, relativo a “*Convertirse en agente de fútbol*”, que las personas físicas podrán convertirse en agentes si siguen el procedimiento del presente Reglamento para obtener su licencia.

A su vez, se establece en el artículo 5 del Reglamento, las condiciones para poder ser solicitante de la licencia, aunque más bien se entienden como prohibiciones, dado que, a modo de ejemplo, se recoge en el apartado a) iv el ser un empleado de la FIFA, así como de distintos órganos que puedan afectar a los intereses de los Clubs y demás entes que componen dichas organizaciones.

Por otro lado, todas aquellas personas que hubieran aprobado la fase de solicitud y examen para la obtención de la licencia como agentes de fútbol estarán exentas de tener que presentarse de nuevo a este procedimiento, siempre y cuando reúnan los requisitos del artículo 23.

Cabría preguntarse qué ocurrirá con aquellas personas jurídicas que hubieran obtenido su licencia como agentes de fútbol con anterioridad a la entrada en vigor del presente Reglamento. En tal caso, el intermediario que con anterioridad haya sido registrado como persona jurídica (por ejemplo, una sociedad), deberá solicitarla de nuevo tras la entrada en vigor del Reglamento 2023 acreditando que el solicitante -persona física- es el propietario del ente mercantil a través del cual desarrolla su actividad profesional¹¹⁶.

De este modo, hay que recalcar que únicamente se va a llevar a cabo un análisis de la tributación por el IRPF de los agentes persona física atendiendo al vigente marco normativo.

7.2.2.- Reconocimiento de regulaciones nacionales sobre los agentes

Como es bien sabido, la FIFA tiene la potestad de crear normas y reglamentos que son de obligado cumplimiento para todos aquellos entes asociados que se encuentren dentro de su ámbito de aplicación. Por ello, la FIFA no deja de ser un órgano privado supranacional que elabora disposiciones que pueden afectar a equipos de fútbol de diferentes países, pudiendo, en algunos casos, producirse incompatibilidades entre este derecho interno y el emanado de los órganos rectores de la FIFA.

Por ejemplo, el artículo 24 permite el reconocimiento por parte de la FIFA de aquellas disposiciones elaboradas para la regulación nacional de los sistemas de otorgamiento de licencias a los agentes, siempre y cuando se estipulen los requisitos, y que uno de éstos será aprobar un examen relacionado con los reglamentos futbolísticos vigentes¹¹⁷.

7.2.3.- Obligaciones y derechos de los agentes de fútbol

Una vez otorgada la licencia de agente, éste queda sujeto al Reglamento tanto en lo que a derechos se refiere, como obligaciones. El artículo 5 de dicho Reglamento recogía ciertos criterios que se debían de cumplir en el momento de solicitar la licencia.

¹¹⁶ CASANOVA GUASCH, Feliciano: “El nuevo reglamento de la FIFA sobre agentes de fútbol”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento* núm. 79/2023, BIB 2023\936, págs. 6 a 9.

¹¹⁷ Artículo 24.1 RFIFA: “La FIFA podrá reconocer un sistema nacional de licencias de agentes deportivos (...) siempre que en él se estipulen: a) los requisitos de elegibilidad para solicitantes y licenciatarios; y b) un requisito por el cual los solicitantes deban aprobar un examen que incluya preguntas relacionadas con los reglamentos futbolísticos (...)”.

Del mismo modo, tales condiciones enumeradas en el presente artículo deben mantenerse durante el ejercicio de las funciones como agente.

El artículo 16, enumera un gran abanico de obligaciones que el agente debe cumplir. Se recoge en su apartado 2º que deben realizar siempre sus funciones en beneficio de sus clientes, así como cumplir todo el ordenamiento jurídico privado que emane de los órganos de la FIFA, al igual que el derecho positivo del estado donde ejerza sus funciones. Por su parte, también se recogen en el apartado 3º ciertos hechos en los que no debe incurrir el agente, como por ejemplo la entrega de cualquier ventaja (regalo) a instituciones que puedan suponerle un trato de favor en relación con el resto de los profesionales, evitar el cumplimiento de los porcentajes de remuneración por servicio prestado recogidos en este Reglamento, etc.

Por otro lado, también se determinan una serie de derechos de los que gozan los agentes, aunque no se agrupan de forma sistemática en el Reglamento, sino por éste. Por ejemplo, el artículo 11.1 recoge que el mercado de representación de los futbolistas recae exclusivamente sobre aquellas personas físicas con licencia de la FIFA. Del mismo modo, a raíz del contrato de representación futbolística, los agentes tienen derecho a sus honorarios (artículo 14.1). A su vez, se les reconoce el contrato de exclusiva; esto significa que, una vez suscrito el contrato entre cliente y representante (agente) ambos quedan unidos al mismo hasta la ejecución de este, no pudiendo, por ejemplo, negociar el futbolista otro contrato de representación con un agente diferente¹¹⁸.

7.2.4.- Régimen de exclusividad

A colación del apartado previo, el vigente Reglamento otorga una mayor protección a los clientes en materia contractual.

Así, dispone el artículo 16 que un cliente (por ejemplo, un jugador) que haya suscrito un contrato de representación con un agente, el cual siga vigente, no puede contratar a otro agente. No obstante, el cuerpo legal permite que un agente formalice un contrato de suscripción para un negocio jurídico en concreto, cuando el cliente ya se

¹¹⁸ JAVALOYES SANCHIS, Vicente: “Régimen jurídico de los intermediarios en el ámbito del deporte español”. *En Instituto Nacional de Educación Física de Cataluña*. Págs. 3 a 17. Disponible en: <https://deporteyocio.eu/descarga-documentos/derecho-deportivo/1-r%C3%A9gimen-jur%C3%ADdico-de-los-intermediarios-en-el-%C3%A1mbito-del-deporte-esp%C3%A1%C3%B1ol/file.html>

encuentre sujeto a otro contrato de representación con un agente distinto y el mismo vaya a finalizar en los próximos 2 meses¹¹⁹.

Esta excepción a la norma supone a la vez una ventaja para los jugadores y una presión adicional, pues van a tener que decidir, como máximo, con dos meses previos a la finalización del contrato de representación vigente si deciden “prorrogar” el contrato con el agente que venía desempeñando sus servicios, o bien cambie de agente.¹²⁰

7.2.5.- El contrato

Un contrato no deja de ser un negocio jurídico que une a dos o más partes, bajo ciertas condiciones, las cuales se obligan recíprocamente -o no- a hacer, dar, o directamente no hacer algo. En España, el contrato encuentra su pilar fundamental en el artículo 1255 del Código Civil¹²¹ (CC), relativo a la autonomía de la voluntad de las partes, con ciertas prohibiciones de carácter imperativo¹²² que han de respetar en todo caso¹²³.

En materia futbolística, el contrato de representación que los agentes suscriben con sus clientes se encuentra con cierto contenido que deben incluir por imperativo del Reglamento, así como otros aspectos que han de evitar.

7.2.5.1.- Derecho información cliente

Una novedad que ha sido introducida en el presente Reglamento es el derecho (deber) que tienen los clientes representados (agentes), sean jugadores, sean Clubs de fútbol, de ser informados con anterioridad a la suscripción del contrato de representación.

En este sentido, el artículo 14.4 es claro al establecer la información que deben proporcionar los agentes con anterioridad a la celebración del contrato. Así, estarán obligados a aconsejarles por escrito de que tienen derecho a recibir asesoramiento jurídico para con el contrato que van a realizar, en su caso. Por su parte, la letra b) también

¹¹⁹ Artículo 16.1.c RFIFA.

¹²⁰ CASANOVA GUASCH, Feliciano: “El nuevo reglamento de la FIFA sobre agentes de fútbol”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento* núm. 79/2023, ob. cit., pág. 14.

¹²¹ Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. BOE-A-1889-4763. Disponible en [https://www.boe.es/eli/es/rd/1889/07/24/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/rd/1889/07/24/(1)/con). (Última consulta, marzo 2024).

¹²² Artículo 1.255 CC: “Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público”.

¹²³ DE VERDA Y BEAMONTE, José Ramón: “El contrato y sus elementos esenciales”. En VV. AA, DE VERDA Y BEAMONTE, José Ramón (coord.): *Derecho Civil II: Obligaciones y Contratos*, 6º ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2023, págs. 197 a 199.

explicita que deberá realizarse por escrito la voluntad del contratante de los servicios del agente de renunciar al asesoramiento jurídico externo.

7.2.5.2.- Vigencia contrato

Por otro lado, a diferencia de la licencia de agente, la cual posee carácter indefinido, el contrato de representación difiere en función de si los servicios se otorgan a una persona física o jurídica.

- En primer lugar, si el cliente es una persona física (véase, un futbolista), el contrato tendrá una vigencia máxima de dos años (artículo 12.3). A su vez, se prohíbe la inclusión de cláusulas que permitan la prórroga del presente contrato si las funciones de representación del agente se alargan más del tiempo por el que se ha elaborado, siendo las mismas nulas. En cambio, se deberá celebrar otro contrato de representación con el mismo futbolista.
- Si el cliente es una persona jurídica, el contrato no estará sujeto a un periodo máximo, siendo, pues, el que estipulen las partes.

7.2.5.3.- Contenido

El apartado 7 del artículo 12 recoge los contenidos mínimos esenciales que deberán contener todos los contratos de representación: “a) la identidad de las partes; b) la duración (cuando corresponda); c) los honorarios del agente de fútbol; d) la naturaleza de los servicios de representación contratados; e) la firma de todas las partes”. Más allá del contenido elemental, el contrato podrá contener todos aquellos apartados que las partes estimen convenientes, bajo el principio de autonomía de voluntad de las partes.

7.2.5.4.- Rescisión y (posible) indemnización

El artículo 12 establece, además, en su apartado 14 la posibilidad de que los contratantes rescindan el contrato que jurídicamente les une sin alegar justa causa. La rescisión se encuentra recogida en el Capítulo V “De la rescisión de los contratos”¹²⁴ del CC Se establece en el mismo Capítulo que podrán reclamarse indemnizaciones por daños y perjuicios a instancia del lesionado. El CC no obliga ni impone a la parte lesionada del contrato rescindido solicitar la correspondiente indemnización, sino que es un derecho que se le otorga.

¹²⁴ Artículos 1.290 a 1.299, ambos inclusive.

El Reglamento se limita a aclarar, por un lado, que, si se rescinde sin justa causa, el autor “deberá” de indemnizar a la parte perjudicada. Es decir, que no cabe la posibilidad de que no sea indemnizado, dado que la ley es clara al imponer tal carga. De otro lado, enumera una lista cerrada en el mismo apartado de supuestos de rescisión del contrato de representación mediando buena fe. En estos casos, se presume que la parte perjudicada no deberá ser indemnizada por daños y perjuicios.

Sin embargo, no se aprecia en el Reglamento aquellos criterios que deberá seguir el perjudicado (normalmente será el agente) para calcular su correspondiente indemnización¹²⁵.

7.2.6.- Honorarios

Uno de los aspectos más controvertidos es el relativo a los honorarios que cobran los agentes en el ejercicio de sus funciones. Tras la entrada en vigor del presente Reglamento, se recopilan en los artículos 14 y 15 una serie de restricciones en materia “salarial” que afecta de manera significativa a lo que es considerado el núcleo del negocio de los agentes de representación en el ámbito futbolístico.

En este sentido, se suprime la libertad de autonomía de las partes para acordar entre agente-futbolista, o agente-Club, la cantidad que éstos van a cobrar por su intermediación, estableciéndose, en cambio, un sistema exhaustivo de tarifas, bajo el cual se establece el porcentaje que van a devengar en concepto de salario por su función en el negocio jurídico correspondiente.

Se recogen en el artículo 15 los porcentajes máximos (comisiones, en adelante), que puede llegar a cobrar el agente en función del negocio en el que se encuentre:

¹²⁵ CASANOVA GUASCH, Feliciano: “El nuevo reglamento de la FIFA sobre agentes de fútbol”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 79/2023, ob. cit., págs. 19 a 22.

Tabla 7: Porcentajes de Comisión del agente

| Supuestos | Ejemplos | Porcentaje de comisión |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|
| Cliente es una persona física, y el contrato no supera los 200.000 USD.¹²⁶ | Agente representa a un jugador de fútbol, es contratado, y el salario no excede del límite. | 5% |
| Cliente es una persona física, y el contrato excede los 200.000 USD. | Agente representa a un jugador de fútbol, es contratado, y el salario excede tal cifra. | 3% |
| Cliente es una persona jurídica (Club), y el contrato formalizado con el jugador es inferior a 200.000 USD. | Agente representa a un Club, se desea contratar a un jugador, éste es contratado, y el salario anual no excede tal cifra. | 5% |
| Cliente es un Club, y el contrato suscrito con el futbolista supera los 200.000 USD anuales. | Agente representa a un Club, se desea contratar a un jugador, éste es contratado, y el salario anual excede de los 200.000 USD. | 3% |
| Doble representación: Club y futbolista. | Salario anual del jugador contratado > 200.000 USD. | 10% |
| | Salario anual es < 200.000 USD. | 6% |
| Cliente representa al Club para la venta de uno de sus jugadores. | Agente representa a un Club que desea vender a un jugador de su plantilla. | 10% |

Fuente: Elaboración propia a raíz de los datos reflejados en el RFIFA del año 2.023

¹²⁶ Dólares estadounidenses, o el equivalente en cada caso.

Otra cuestión de especial relevancia es el hecho de quién ha de abonar la comisión por sus funciones al agente. En un principio, el Reglamento establece que serán efectuados por su cliente, sea el Club de fútbol, sea el jugador.

Sin embargo, se recoge en el artículo 14.3 una excepción. Cuando la remuneración bruta anual -descontados los denominados pagos variables- sea inferior a 200.000 USD o, en su defecto, al tipo de canje correspondiente, el Club deportivo con el que se haya contratado al jugador podrá asumir el importe que se haya acordado en el contrato de representación agente-jugador, sin posibilidad de descontarse tal importe, siendo, por lo tanto, un coste adicional para el Club contratante¹²⁷.

Otro aspecto que ha sido reflejado en la tabla anterior es el caso de doble representación, es decir, cuando el agente representa tanto al futbolista como al Club contratante. En estos casos, el importe que recibirá el agente por sus funciones será abonado cuando se expida la correspondiente factura. Sin embargo, al representar a ambos, surge la problemática de quién habrá de abonarle su comisión por intermediación. A este respecto, el artículo 14.10 es tajante al establecer que la entidad de destino (esto es, el Club) podrá abonar como máximo el 50% del importe que le corresponda el concepto de comisión. En *sensu contrario*, la parte que deberá abonar el cliente representado será la diferencia de la abonada por la entidad de destino¹²⁸.

7.3.- Naturaleza jurídica del contrato

Uno de los aspectos, aún controvertidos, es la naturaleza jurídica del vínculo entre agente-jugador, o en su caso agente-Club, es decir, la naturaleza jurídica del contrato de representación. Además, atendiendo a los criterios jurisprudenciales que se mencionarán con posterioridad, el contrato en cuestión ha sido catalogado de diversas formas: bien como un contrato de arrendamiento de servicios, bien como un mandato, etc.

Así pues, en este presente apartado se mencionará las notas genéricas que, dentro del Derecho Civil, enmarcan cada uno de los contratos, así como los fundamentos que llevaron a calificada al contrato de representación de tal forma.

¹²⁷ Artículo 14.1 c) RFIFA: “La entidad de destino no podrá deducir del salario adeudado a la persona ningún pago de los honorarios efectuado con arreglo al apdo. 3 de este artículo”.

¹²⁸ CASANOVA GUASCH, Feliciano: “El nuevo reglamento de la FIFA sobre agentes de fútbol”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento* núm. 79/2023, ob. cit., págs. 24 a 32.

7.3.1.- El contrato de representación de los agentes como contrato de arrendamiento de servicios

Como es bien sabido, en el contrato de arrendamiento de servicios una persona se ofrece a realizar una labor a otra persona a cambio de un precio acordado¹²⁹. En esta figura jurídica, la parte que se compromete a prestar la labor es denominada arrendador del servicio, mientras que la parte obligada a abonar la cantidad monetaria acordada a cambio de tal obra es el arrendatario.

Extrapolándolo a nuestro caso, parece obvio que el jugador de fútbol profesional o el Club en cuestión, son aquellos que solicitan los servicios de representación (entre otros) del agente, siendo por tanto catalogados como arrendatarios del servicio, mientras que el agente es el arrendador que realizará aquello para lo que ha sido solicitado a cambio de su remuneración correspondiente.

Por otro lado, de este contrato detonan dos notas características: la temporalidad y el precio cierto por la obra.

En primer lugar, la temporalidad hace referencia a que el contrato de arrendamiento se circunscribe a un periodo de tiempo suscrito por las partes, el cual finalizará, con carácter general, bien por la realización del servicio, bien por su llegada a término. En este sentido, el contrato de representación de los agentes tendrá una duración máxima, como se ha comentado con anterioridad, de dos años en el caso de que se suscriban con personas físicas, los cuales pueden renovarse a través de la suscripción de nuevos contratos¹³⁰.

La otra característica es el precio cierto. Una vez realizada la labor para la que el arrendador ha sido encomendado, el arrendatario habrá de satisfacerle a cambio del precio que haya sido acordado entre ambos. Sin embargo, el CC no establece la forma en la que habrá de pagar por los servicios, dejando tal labor a la autonomía de las partes para su entendimiento. Así, el arrendatario podrá pagar al arrendador con cualquier bien, siempre que sea patrimonial, es decir, que sea evaluable. La remuneración por los servicios que ofrece el agente en su intermediación, en la mayoría de los casos, no puede ser fijada a la hora de suscribir el contrato con el jugador o el Club, ya que en el transcurso de las

¹²⁹ Artículo 1.544 CC: “*En el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto*”

¹³⁰ No cabe la inclusión en un contrato de representación entre agente y jugador de club profesional aquellas cláusulas que especifiquen que, una vez llegado a término el contrato se renueve de forma tácita.

negociaciones para, por ejemplo, la compra de un jugador puede acordarse un mayor o menor sueldo. Por otro lado, la comisión que corresponde al agente va a variar en función del servicio para el que haya sido contratando, tal y como se puede apreciar en la “*Tabla 7: Porcentajes de Comisión del agente*”¹³¹.

A tenor de lo explicado, parece lógico encuadrar al contrato de representación de los agentes del sector futbolístico como contratos de arrendamiento¹³².

En este sentido, la Audiencia Provincial (AP en lo sucesivo) de Valladolid, en su Sentencia núm. 123/2008 de 8 julio ha calificado a tal contrato¹³³. El contrato fue calificado de tal manera por el Tribunal debido a que, pese a tratarse de un contrato de representación entre un jugador de fútbol y su respectivo agente, el fondo del asunto no trataba de ningún aspecto formal de éste, sino que estaba relacionada con el Derecho privado; en concreto, con el Derecho Civil. Es más, el órgano detalla que tales tipos de contratos, más allá de los correspondientes formalismos, se basan en la confianza bilateral. Así lo establece el Tribunal, al fundamentarlo en que “*El actor confió desde un principio en el futbolista, cuando estaba dando sus primeros pasos, consiguiéndole sus primeros contratos, lanzándole a la Primera División, y el segundo obtuvo un protector cuando todavía era un desconocido. Éste tipo de contratos, con independencia de su duración, al estar basados en la mutua confianza, pueden ser resueltos en cualquier tiempo por una u otra parte, precisamente cuando quiebra esa confianza, y aún antes de la finalización del mismo, sin perjuicio de que esa resolución unilateral de lugar a las pertinentes indemnizaciones a cargo de la persona que lo resuelve*”¹³⁴.

Por otro lado, pese a que el Tribunal tuviera que estar a lo dispuesto en el RFIFA o RRFEF, esto no afectaría al fallo de la sentencia, pues al tratarse de la normativa de una organización internacional de carácter privado, la misma no puede superponerse a la normativa doméstica, es decir, al CC español.

Así, pues, la pretensión se basaba en la resolución unilateral por parte del jugador de fútbol profesional del contrato de representación que le vinculaba a su agente antes de

¹³¹ SERRA RODRÍGUEZ, Adela: “El arrendamiento de servicios”. En VV. AA DE VERDA Y BEAMONTE, José Ramón (coord.): *Derecho Civil II: Obligaciones y Contratos*, 6ª ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2023, págs. 439 a 442.

¹³² La única discrepancia es la relativa al precio cierto. La comisión de los agentes no es cierta hasta que no finalizan las negociaciones para la compra de un jugador.

¹³³ AC 2008\1713.

¹³⁴ Fundamento de Derecho 10º.

la finalización de la correspondiente temporada, cuando el cliente había firmado con el Club un contrato cuyas cuantías económicas aumentaban considerablemente en comparación con los contratos por temporadas suscritos con anterioridad con el mismo equipo. Años atrás, cuando el jugador todavía no era conocido, concordaron un contrato de representación con una duración máxima de dos años, el cual se prorrogaría por sucesivos periodos de misma duración, salvo que alguna de las partes decidirá finalizar la relación antes de llegar a término el contrato.

En suma, se produce un incumplimiento contractual por parte del jugador que se fundamenta en el artículo 1.256 CC, bajo el cual, el futbolista no puede resolver el contrato *motu proprio* cuando lo estime conveniente durante su vigencia.

7.3.2.- El contrato de representación de los agentes como mandato

Relacionado con el contrato de arrendamiento de servicios, dispone el artículo 1.709 del CC que se considera contrato de mandato cuando una persona se obliga a prestar una labor por cuenta y en nombre de otra persona. En esta relación jurídica, aquel que se obliga *motu proprio* a realizar tal prestación se denomina mandatario, mientras que la persona que lo solicita es mandante.

No obstante, el mandato posee numerosas diferencias con el contrato de arrendamiento de servicios mencionado con anterioridad, las cuales, en un principio, no afectan a la naturaleza del contrato de representación de los agentes como tal.

En primer lugar, recoge el artículo 1.713 CC que el núcleo del mandato, es decir, la prestación a realizar consiste en “actos de administración” en nombre y por cuenta de otra persona. Así pues, el objeto del contrato de representación de los agentes viene siendo negociar, por ejemplo, el contenido del contrato de los futbolistas que van a ser contratados por un Club.

Por otro lado, el mandato se concibe, como norma general, como un acto de liberalidad, es decir, se realizan tales gestiones de forma gratuita. Sin embargo, se prevé en el artículo 1.711 apartado segundo, que el mismo puede ser retribuido. Así, pues, el contrato de los agentes puede ser considerado como tal, ya que el mismo cumple tal nota.

Por último, el mandatario se ve obligado a realizar la labor que le ha sido encomendada por cuenta y en nombre del mandante, de tal modo que se prevé que éste habrá de realizar la pretensión bajo las instrucciones del mandante, en nuestro caso el

futbolista o, en su caso, el Club del fútbol. A diferencia del arrendamiento de servicios, donde aquel que presta el servicio sí que puede llevarlo a cabo con libertad, en la mayoría de las situaciones derivadas del mandato, el mandatario se encuentra sometido al mandamiento del mandante. En nuestro caso, el futbolista profesional puede ordenar al agente que, por ejemplo, le negocie un aumento salarial anual en concepto de “salario base”, así como pluses por productividad, primas, etc.¹³⁵.

A colación de lo comentado, la Sentencia de la Audiencia Provincial (SAP en lo sucesivo) de Álava núm. 66/2012 de 20 febrero¹³⁶ calificó el contrato de representación de los agentes como contrato de mandato.

En la anterior resolución, un jugador de baloncesto profesional encomienda un nuevo mandato en detrimento del anterior, para un mismo negocio jurídico, quedando el previo revocado en pro del segundo. Así, la única modificación que se ha producido en la presente relación contractual es la del mandatario. El núcleo de la disputa radica en que el jugador, junto con la anterior mandataria, acordaron una cláusula en su contrato de representación bajo la cual, una vez finalizada la correspondiente temporada de la liga profesional, la mandataria obtendría en concepto de tarifa un 10%. Sin embargo, su cliente resolvió de manera unilateral el contrato antes de que finalizase la misma, formalizando un nuevo contrato con otra mandataria con el mismo negocio. En ese sentido, afirma el correcto ejercicio del derecho por parte del jugador profesional, en virtud del artículo 1.735 CC¹³⁷.

7.3.3.- El contrato de representación como contrato de agencia

A diferencia de los contratos comentados con anterioridad, el contrato de agencia presenta su regulación específica en la Ley 12/1992, de 27 de mayo, sobre Contrato de Agencia (LCA en lo sucesivo)¹³⁸.

Dispone el artículo 1 de la misma que por contrato de agencia *“una persona natural o jurídica, denominada agente, se obliga frente a otra de manera continuada o*

¹³⁵ SERRA RODRÍGUEZ, Adela: “El arrendamiento de servicios”. En VV. AA DE VERDA Y BEAMONTE, José Ramón (coord.): *Derecho Civil II: Obligaciones y Contratos*, 6ª ed., ob. cit., págs. 446 a 447.

¹³⁶ AC 2012\693.

¹³⁷ Artículo 1.735 CC: *“El nombramiento de nuevo mandatario para el mismo negocio produce la revocación del mandato anterior desde el día en que se hizo saber al que lo había recibido (...)”*.

¹³⁸ BOE-A-1992-12347 (Última consulta, marzo 2024). Disponible en <https://www.boe.es/eli/es/l/1992/05/27/12>

estable a cambio de una remuneración, a promover actos u operaciones de comercio por cuenta ajena, o a promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajenos, como intermediario independiente, sin asumir, salvo pacto en contrario, el riesgo y ventura de tales operaciones”.

Únicamente de este precepto ya se pueden sacar en claro diversas notas que difieren sustancialmente del contrato de representación de los agentes de fútbol, las cuales no pueden aplicarse en *stricto sensu*.

En primer lugar, el RFIFA 2023 restringe las personas que pueden obtener su licencia de agente. Así, como hemos comentado, únicamente podrán serlo personas físicas. A raíz de esto, recoge el artículo 23 que el contrato de agencia podrá ser temporal o indefinido. Sin embargo, los contratos de los agentes de fútbol, en el caso de las personas físicas, habrá de ser por imperativo legal no superior a dos años, mientras que para las personas jurídicas sí es cierto que pueda formalizarse por periodo indefinido.

Por otro lado, la remuneración de los agentes consiste en una comisión que finalmente devengarán cuando se formalice y ejecute el contrato para el que fueron solicitados.

Además, la finalidad del agente no es concluir como tal los contratos por cuenta ajena, sino negociar los mismos bajo los intereses de su cliente para que ambas partes muestren su conformidad con el contenido de éste para que, en tal caso, sea formalizado.

Adentrándonos un poco en la LCA, la misma estipula literalmente que la labor del agente en el contrato de agencia es nombre y por cuenta del empresario, siendo éste quien deberá remunerar lo pactado. Sin embargo, la remuneración en el contrato de representación de los agentes deberá ser abonada, con carácter general, por aquellos que solicitaron sus servicios, con independencia de que sea un Club o un jugador de fútbol profesional¹³⁹.

Tal calificación obtuvo el contrato de representación de los agentes a raíz de la SAP de Madrid, núm. 535/2010 de 11 noviembre¹⁴⁰.

¹³⁹ PILOÑETA ALONSO, Luis Manuel: *Contratos Mercantiles*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020, págs. 321 a 329.

¹⁴⁰ JUR 2011\54918.

Pese a que el núcleo del litigio se basa en la valoración de la prueba objeto del proceso por parte de cada parte litigante (obviamente velando por sus intereses particulares y con un componente de subjetividad), así como la valoración por parte del órgano *a quo*¹⁴¹ de forma imparcial bajo las reglas de sana crítica, lo realmente importante a efectos del contrato de representación de agentes fue la calificación que obtuvo éste -de agencia- por parte del Juzgado de Primera Instancia, bajo la cual se litigaba la cuantía que el jugador de fútbol profesional debía abonar a su representante legal.

7.4.- Los agentes del sector futbolístico y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

A raíz de la supresión, en el RFIFA 2023, de poder ejercer la función de agente siendo una persona jurídica, los que conformen tal profesión deberán tributar por imperativo a través del IRPF.

Como es bien sabido, los rendimientos gravados en el IRPF se clasifican en diferentes rendimientos, teniendo en cuenta su naturaleza: del trabajo, capital mobiliario, inmobiliario, de actividades económicas, etc.¹⁴².

La primera cuestión para tener en cuenta es si los ingresos -comisiones- derivados de su labor como profesionales deberán tributar en concepto de RT o RAE.

Atendiendo a la Sección que dedica el Capítulo II de la LIRPF¹⁴³ a los RT, se puede concluir con anticipación que los ingresos de los agentes por su actividad en el tráfico jurídico-económico no estará sujeta por tal concepto.

El artículo 17 LIRPF establece que por RT se consideran todas aquellas contraprestaciones, con independencia de su naturaleza y/u origen, que deriven de la relación laboral. Así, pues, parece que el precepto vincula tal consideración de los Rendimientos con las notas características de laboralidad; en concreto, con la de ajenidad.

¹⁴¹ Por “*a quo*” se entiende el órgano jurisdiccional cuya sentencia, antes de devenir firme, es recurrida ante el órgano que por competencia funcional le corresponde saber de la *litis*. Así, el órgano “*ad quem*” es aquel que finalmente toma la decisión sobre la resolución recurrida.

¹⁴² Artículo 6.2 LIRPF: “*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*”.

¹⁴³ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. BOE-A-2006-20764. (Última consulta, marzo 2024). Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/28/35>

Si bien es cierto que se da la subordinación en la mayoría de los casos por parte del agente a las órdenes e instrucciones que le haya prefijado su cliente, Club o jugador, no se cumple la ajenidad en la presente relación contractual. El motivo radica en que los rendimientos que, en su caso, obtendrá el agente no son fijos; fijos en el sentido de que le serán percibidos con independencia de sus resultados. Por ello, las comisiones percibidas no pueden ser consideradas como RT, por lo que, en su defecto, serán consideradas como RAE¹⁴⁴. Más en concreto, cumple con los requisitos establecidos en el artículo 27 LIRPF.

Asimismo, fundamenta tal consideración la DGT en la Consulta núm. 1024-04, de 19 abril del 2004¹⁴⁵ relacionada con un contrato de agencia mercantil. Así las cosas, el órgano se remite a las derogadas Ley del IRPF de año 1998¹⁴⁶, así como a su Real Decreto¹⁴⁷.

La presente consulta se limita a analizar la calificación de la renta obtenida por el consultante como un RAE, bien como empresarial o profesional. Si cliente y agente acuerden en el contrato que este último se hace cargo por sus medios y cuenta del riesgo y ventura de aquellas operaciones para las que ha sido solicitado, serán considerados a tal efecto como rendimientos empresariales.

Para delimitar, por lo tanto, si los agentes de fútbol se encuentran recogidos dentro de un rendimiento u otro (empresarial o económico), habrá que estar a lo dispuesto en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas. En este sentido, el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas¹⁴⁸ no recoge de manera taxativa en ninguna agrupación la labor de representación de tal figura jurídica. Sin embargo, aquel grupo que más se asemeja a este profesional es el “*Grupo 853. Agentes de colocación de artistas*”.

¹⁴⁴ SÁNCHEZ PINO, Antonio José: “Régimen jurídico de los intermediarios de futbolistas y su tratamiento fiscal”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento* núm. 55/2017, BIB 2017\11913, págs. 9 y ss.

¹⁴⁵ JUR 2004\159049.

¹⁴⁶ Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. BOE-A-1998-28472. (última consulta, marzo 2024). Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/1998/12/09/40>

¹⁴⁷ Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOE-A-1999-3251. (Última consulta, marzo 2024). Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/1999/02/05/214>

¹⁴⁸ BOE-A-1990-23930. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rdlg/1990/09/28/1175/con> (Última consulta, junio 2024).

Con carácter general, los agentes de representación en el sector futbolístico no asumen el riesgo derivado de sus actividades, por lo que, los rendimientos derivados de tal contrato de representación serán considerados como rendimientos profesionales.

A fecha de hoy, no se ha vuelto a realizar ninguna consulta a la DGT relacionada con esta materia, por lo que cabe entender que, a falta de otro criterio administrativo, que las comisiones de los agentes de representación seguirán tributando en IRPF por tal Rendimiento. Del mismo modo, los dos cuerpos legales que han sido derogados por las actuales leyes (que todavía siguen en vigor) mantienen el mismo contenido en esta materia, variando únicamente el precepto en el que se encuentran recogido¹⁴⁹.

Regula la LIRPF en su Sección 3^o tales Rendimientos. El artículo 27.1 califica como RAE *“aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente (...), 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”*.

Dispone el vigente RIRPF, en su artículo 95, que la retención a efectuar cuando los rendimientos sean considerados como actividad profesional de un comisionista, como es el caso del agente de representación en el sector futbolístico, será del 15%. Tal retención deberá ser realizada por la persona obligada en cada caso, quien, además, deberá ingresar a cuenta en los plazos correspondientes tales cantidades, tal y como indica el artículo 105 LIRPF. En nuestro caso, el obligado a practicar la retención será aquel que solicite sus servicios.

Por lo que se refiere al cálculo del rendimiento neto, el artículo 28 LIRPF recoge que se deberá atender a los criterios establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS en lo sucesivo)¹⁵⁰, sin perjuicio de lo establecido en el presente texto legal. Asimismo, el ulterior artículo 30 recoge dos sistemas de cálculo de tal rendimiento, siendo los mismos el método de estimación normal y simplificada¹⁵¹.

¹⁴⁹ En el actual Reglamento se encuentra recogido en su precepto 95, mientras que en el derogado se regulaba en el 88, ambos relativos al *“Importe de las retenciones sobre rendimientos de actividades económicas”*.

¹⁵⁰ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE-A-2014-12328. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/27/con> (Última consulta, marzo 2024).

¹⁵¹ Actualmente existen 3 modelos de estimación de lo RAE: estimación objetiva, estimación directa normal y simplificada. No obstante, en la vigente Orden HFP/1359/2023, de 19 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2024 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas

7.4.1.- Estimación directa simplificada

Este método de estimación de los rendimientos es voluntario, es decir, que el contribuyente será quien decida si acogerse o no. Del mismo modo, en cualquier momento puede renunciar a ésta y acogerse a la estimación directa normal. Por otro lado, se requiere que el importe neto de su cifra de negocios -esto es, antes de deducir gastos- no exceda la cifra de seiscientos mil euros (600.000€). Otro criterio a tener en cuenta es que el obligado tributario no desarrolle ninguna otra actividad económica que se encuentre sometida al método de estimación directa normal.

El esquema básico de obtención de los RAE del agente a través del presente método es el siguiente:

Tabla 8: Esquema básico agente acogido a la estimación directa simplificada.

| Determinación del rendimiento neto | |
|-------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| RAE neto | Ingresos íntegros < 600.000€ |
| | Amortizaciones artículo 38 RIRPF. |
| | Gastos fiscalmente deducibles (artículo 30. 5 LIRPF) |
| | Diferencia ingresos y gastos |
| | Provisiones y gastos de difícil cuantificación: 5% ¹⁵² sobre la diferencia sin exceder 2.000€ anuales |
| RAE neto reducido | Reducciones artículo 32 LIRPF |

Fuente: Elaboración propia a través de la información ofrecida por la LIRPF y el RIRPF.

Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto Sobre el Valor Añadido (BOE-A-2023-25882) únicamente se recogen aquellas actividades encuadrables en el mismo.

¹⁵² <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/irpf/empresarios-individuales-profesionales/regimenes-determinar-rendimiento-actividad/estimacion-directa-simplificada.html?faqId=d01bb6d6877c9710VgnVCM10000dc381e0aRCRD> (Última consulta, mayo 2024).

De este método, lo primero a tener en cuenta son las particularidades que presenta. Así, dispone el artículo 30 RIRPF que, para la obtención del rendimiento neto, se atenderá tanto a lo establecido en los artículos 28 y 30 de la LIRPF, como a las siguientes especialidades:

De un lado, las amortizaciones habrán de realizarse de forma lineal, por lo que no cabe la aplicación de coeficientes de dígitos crecientes y decrecientes, así como cualquier otro método de cálculo. Además, para su cuantificación también se estará a lo dispuesto en lo establecido en la LIS; en concreto, en el régimen de especial aplicación para aquellas entidades de reducida dimensión^{153 154}.

Por otro lado, el apartado segundo establece que el importe que pueden deducirse en gastos de difícil justificación se realiza aplicando un 5% al resultante del rendimiento neto, con el límite de 2.000€ anuales.

Sin embargo, el artículo 30 LIRPF establece aquellos gastos que, en su caso, podrá deducirse el agente. Así, establece en primer lugar, que no serán consideradas como un gasto deducible a efectos de la determinación de este rendimiento neto, las aportaciones que el propio agente realice a mutualidades de previsión social. Del mismo modo, el precepto remite al artículo 51 del mismo cuerpo legal, relativo a las aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social.

Seguidamente, las reducciones que, en un principio, puede aplicarse el agente de representación se encuentran en el artículo 32. En el mismo se establece una reducción del 30% sobre aquellos rendimientos que hayan sido reglamentariamente calificados como de “*forma notoriamente irregular en el tiempo*”, es decir, aquellos rendimientos que hayan sido generados durante un periodo de tiempo superior a los dos años, así como aquellos que no procedan, con carácter general, de la actividad profesional del obligado tributario¹⁵⁵.

¹⁵³ Artículos 108 y ss. de la LIS.

¹⁵⁴ También existe una tabla de amortización simplificada. AEAT: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/folleto-actividades-economicas/3-impuesto-sobre-renta-personas-fisicas/3_5-estimacion-directa-simplificada/3_5_4-tabla-amortizacion-simplificada.html (Última consulta, junio 2024).

¹⁵⁵ ALIAGA, AGULLÓ, Eva: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. En VV. AA, ALIAGA, AGULLÓ, Eva (coord.). *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 6ª edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2021, págs. 76 a 77.

Aquí cabe hacerse la pregunta de si los agentes pueden acogerse a la misma. Como es bien sabido, la negociación de los contratos de los futbolistas profesionales, así como los traspasos de jugadores, no suelen negociarse en un breve periodo de tiempo, dado que, en la mayoría de ellos, las cantidades monetarias que entran en juego son considerablemente altas. Por ello, es de esperar que el transcurso del tiempo hasta que ambas partes lleguen a un acuerdo y formalicen el contrato sea superior a un año; superior incluso a dos años.

Además, los contratos de representación que los agentes suscriben con sus clientes (en este caso, los futbolistas) no pueden ser superior a los dos años. Así, dispone el RFIFA que el devengo de sus honorarios -comisiones- será tras la factura correspondiente¹⁵⁶, es decir, una vez que las partes se hayan puesto de acuerdo en el presente negocio. En este sentido, el hecho de que el periodo de negociaciones de fichar a un futbolista de élite hasta llegar, efectivamente, a contratarlo, sea superior a dos años, no implica que los rendimientos generados por el agente de representación sean considerados como irregulares.

Del mismo modo aclaró el TEAC en su Resolución de 23 octubre 1996¹⁵⁷. La pretensión se basaba en la aplicación del porcentaje de reducción del 30% sobre unos ingresos que había obtenido de forma irregular en el tiempo a raíz de su particular actividad profesional. En el caso particular, pese a tratarse de gestiones de compraventa realizadas por el recurrente a través de las cuales se devengaban comisiones durante su labor pese a que no llegasen “a buen puerto”, se puede aplicar de forma análoga a los agentes de representación de los futbolistas profesionales, con lo cual no se podría clasificar como un rendimiento irregular.

Así, el sujeto se apoyó en la derogada Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁵⁸, en concreto, en su artículo 27, donde ya de por sí se establece la forma de calcularlo.

El Tribunal administrativo desestimó el recurso interpuesto por el obligado tributario, alegando que ciertas labores y actividades profesionales -como es el caso- no generan rendimientos de forma continua en el tiempo, sino de forma dispar. Así, el hecho

¹⁵⁶ Artículo 14.4 RFIFA: “*Los honorarios del agente de fútbol serán abonados tras la recepción de la factura correspondiente*”.

¹⁵⁷ JT 1996\1542.

¹⁵⁸ BOE-A-1978-23326. (Última consulta, marzo 2024).

de que tales comisiones hayan sido generadas de forma discontinua, no implica el derecho por parte de éste a aplicarse el porcentaje de reducción del 30% sobre los rendimientos, dado que se ha de considerar en su conjunto el trabajo realizado por el profesional para que, efectivamente, se hayan devengado tales comisiones.

Del mismo modo, alega el TEAC que: *“Tampoco cabe apreciar en este caso la existencia de dicho elemento (carácter irregular de los rendimientos) por la razón de que no se trata de que cada operación de venta gestionada (representación de jugadores) por el recurrente sea resultado de trabajos a lo largo de varios años, sino que es necesario que la actividad, globalmente considerada, dé lugar, por su naturaleza o forma de llevarse a cabo, a ciclos de duración superior al año, lo cual no ocurre aquí (...) fruto de una actividad continua (...)”*¹⁵⁹.

7.4.2.- Estimación directa normal

Al método del cálculo de los rendimientos a través de la estimación directa normal se accede por dos motivos exclusivos y excluyentes: en primer lugar, porque el importe neto no sea inferior a 600.000 euros. En caso contrario, el sujeto pasivo deberá acogerse al método de estimación directa simplificada. En segundo lugar, por haber renunciado al método mencionado con anterioridad, o bien por no cumplir los requisitos para acogerse a él.

Así las cosas, los criterios y el procedimiento hasta obtener el RAE a través tanto de este método como el del apartado previo son casi idénticos siendo el criterio general la diferencia entre ingresos computables y gastos deducibles¹⁶⁰.

¹⁵⁹ Fundamento Jurídico (F.J.) 5º.

¹⁶⁰ ALIAGA, AGULLÓ, Eva: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. En VV. AA, ALIAGA, AGULLÓ, Eva (coord.). *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 6ª ed., ob. cit., págs. 73 a 76.

El esquema de cálculo de los rendimientos sería el siguiente:

Tabla 9 Esquema básico de agente acogido a la estimación directa normal.

| Determinación del rendimiento | |
|--------------------------------------|---------------------------------------------------------------|
| RAE neto | Ingresos íntegros > 600.000€ Gastos fiscalmente deducibles |
| RAE neto reducido | Reducciones artículo 32 LIRPF |

Fuente: Elaboración propia¹⁶¹.

Destacar, también, que no se ha hecho mención del método de estimación objetiva por no poder aplicarse en este caso. Este método solamente se aplica para aquellas actividades que encuentran taxativamente recogidas en tal ley¹⁶².

7.5.- Cuestiones de especial relevancia en materia tributaria

En el presente epígrafe se realizará un análisis acerca de dos cuestiones relevantes en materia tributaria que afectan a los agentes de fútbol. En primer lugar, el tratamiento fiscal que merece la indemnización correspondiente por resolución del contrato de representación, y, en último lugar, la problemática de las comisiones abonadas al agente cuando éste representa al jugador, pero se acuerda que sus rendimientos por el buen fin de sus operaciones de representación son satisfechos por el Club deportivo.

7.5.1.- Tratamiento a las indemnizaciones derivadas de la resolución contractual

Como se ha tenido ocasión de comentar con anterioridad, los agentes de representación del sector futbolístico profesional tributan en el IRPF, calificándose su renta como un RAE.

Por otro lado, dispone el RFIFA que, en el supuesto de resolución unilateral del contrato de representación antes de la ejecución de este, conllevará el derecho a indemnización por daños y perjuicios a la otra parte. Además, el artículo 12.14 RIFFA prevé aquellos supuestos (no es una lista cerrada) en los que, pese a rescindirse el contrato,

¹⁶¹ *Íbidem.*

¹⁶² Orden HFP/1359/2023, de 19 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2024 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto Sobre el Valor Añadido. BOE-A-2023-25882. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/o/2023/12/19/hfp1359/con> (Última consulta, junio 2024).

esta acción se fundamenta en la buena fe y, por ello, no se deberá compensar a la parte perjudicada.

La cuestión, así, radica en el tratamiento fiscal que se le deberá de dar a las indemnizaciones que reciban los agentes por la rescisión de dicho contrato de representación. Dado que el RFIFA únicamente se limita a establecer que el infractor deberá indemnizar al perjudicado, sin esclarecer algún criterio cualitativo o cuantitativo de referencia, es de esperar que en los contratos de representación se recoja la denominada “cláusula penal”. Esta cláusula no deja de ser una cantidad a tanto alzado que deberá de ser abonada por la parte infractora, la cual se calcula normalmente tomando como referencia el salario que, en un hipotético caso, llegaría a cobrar el jugador de fútbol profesional en caso de que llegase a buen fin el negocio.

Por ello, la cláusula penal se puede ver tanto desde una perspectiva positiva como negativa. La perspectiva positiva hace referencia a la indemnización que nace en beneficio del agente en caso de que su cliente resuelva el contrato antes de su llegada a término. Por otro lado, la perspectiva negativa se fundamenta en un incentivo por parte del jugador de fútbol para no resolver el contrato por causas distintas a las establecidas en él.

Así las cosas, lo primero a tener en cuenta de cara a la (posible) imposición de la indemnización es comprobar si se encuentra en uno de los supuestos de exención en materia de IRPF. En principio, no se encuentran amparadas por ninguno de los apartados del artículo 7 LIRPF. Por ende, se encuentran sometidas a tributación; en concreto, a los RAE, al igual que las comisiones que reciben los agentes de representación por su labor profesional, y que deben determinarse mediante el método de estimación directa normal o simplificada, en función del caso.

La última cuestión en esta materia es la reducción del 30% de la indemnización al ser considerada, en su caso, como un rendimiento irregular. Este término ya fue utilizado para catalogar a las comisiones abonadas a los agentes cuando estas se devengan en un periodo (de negociaciones y, finalmente, traspaso del jugador) superior a dos años¹⁶³.

¹⁶³ SÁNCHEZ PINO, Antonio José: “Régimen jurídico de los intermediarios de futbolistas y su tratamiento fiscal”, ob. cit., págs. 30 a 32.

Este este sentido, el criterio de la Consulta Vinculante a la DGT V2687-15, de 17 de septiembre de 2015¹⁶⁴ es negativo, por lo que, al importe de la indemnización por resolución unilateral del contrato, no se le puede aplicar tal reducción. La DGT fundamenta su decisión en que la cantidad a percibir por el agente de representación en el supuesto de incumplimiento contractual o, en su defecto, resolución, no deriva del ejercicio profesional del agente para con su cliente (el jugador) hasta que este decida de mala fe resolver el contrato, sino que emana del propio hecho (el incumplimiento contractual). Así, en un principio cabrían encuadrarlas en aquellos rendimientos obtenidos de forma irregular en el tiempo, por lo que se les podría aplicar el porcentaje de reducción. Sin embargo, para la correspondiente calificación de éstos, la LIRPF remite a su Reglamento; en concreto, el artículo 25, donde se establece una lista cerrada de aquellos rendimientos que serán catalogados por imperativo legal como “*rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo*”. De los apartados del presente precepto se desprende que la indemnización por resolución contractual no encaja en ninguno de ellos.

Por ello, el montante que reciba el agente en concepto de indemnización por daños y perjuicios no puede disfrutar de la reducción del 30% recogida en la LIRPF.

7.5.2.- Tratamiento fiscal de las retribuciones abonadas por los Clubs por la representación de los jugadores

Como norma general, las funciones de un agente de representación solamente pueden ser solicitadas por una parte del negocio jurídico por concluir, sea un jugador, sea un Club. Además, el solicitante de sus servicios profesionales deberá ser el encargado de abonar al agente sus retribuciones en concepto de comisiones si, finalmente, no se materializa el contrato.

A modo de ejemplo, cuando sea el ista el que solicita sus servicios para ser adquirido por el Club de fútbol “X”, el agente velará por sus intereses, le representará y éste llegará a cobrar si el jugador, efectivamente, es adquirido por el Club, devengando el agente su comisión conforme a los criterios establecidos en la “*Tabla 7*”.

Sin embargo, la cuestión controvertida que aquí emana es la relacionada con el artículo 12 RIFFA. El apartado 8º recoge la única situación en la que el agente puede representar tanto al jugador como al Club (ambos los clientes del agente) es cuando se

¹⁶⁴ JUR 2015\297438.

encuentren en un mismo negocio jurídico. Por ejemplo, cuando el Club desea que el jugador de fútbol profesional representado sea parte de su equipo. Así, el problema radica cuando se acuerda por escrito que el Club se hará cargo del importe íntegro de los honorarios del agente cuando este represente al jugador¹⁶⁵.

Esta situación se podría considerar una novación contractual, dado que los términos del contrato siguen siendo los mismos, pero el que era considerado en un primer momento el deudor (el jugador) y tenía que pagar el salario del acreedor (agente), es sustituido por un nuevo deudor (el Club)¹⁶⁶.

El problema surge cuando el Club de fútbol abona la retribución acordada a su jugador de fútbol, sin descontarle con anterioridad la parte proporcional que le corresponde a su agente de representación por el buen fin del negocio. Esto, a priori, supondría un incremento del coste para el Club (y de salario para el jugador de fútbol profesional), dado que va a tener que hacer frente a dos obligaciones: por un lado, la contractual con su jugador de fútbol; y por otro la derivada de la novación¹⁶⁷.

A colación, podemos mencionar la SAN núm. 115/2016, de 23 marzo del 2016¹⁶⁸. En la misma, se condena al Fútbol Club Barcelona por hacerse cargo de las remuneraciones a IMG, la agencia de representantes donde su cliente -el jugador- contrató sus servicios. Así, la AEAT alega que este equipo hizo frente a dos obligaciones de pago: por un lado, la de su jugador, a la cual no se le descontaba la parte proporcional correspondiente a la agencia en concepto de comisión, siendo por tanto un mayor rendimiento del trabajo para éste; y por otro lado la retribución de la agencia de representación.

Por ello, el Fútbol Club Barcelona se hace cargo de unas comisiones que deberían corresponder al jugador profesional, evitando que éste tuviera que soportar el IVA que conlleva la prestación de servicios de la agencia, las cuales habrían tenido que ser soportadas (y no deducibles) por el jugador al ser consumidor final. Esto supondría en

¹⁶⁵ SÁNCHEZ PINO, Antonio José: “Régimen jurídico de los intermediarios de futbolistas y su tratamiento fiscal”, ob. cit., págs. 33 a 41.

¹⁶⁶ La novación se encuentra regulada en el CC, Capítulo IV, Sección VI “De la novación”. De ello, habrá que estar a los siguientes arts. Art. 1.203: “*Las obligaciones pueden modificarse: (...) 2.º Sustituyendo la persona del deudor*”. Art. 1.205: “*La novación, que consiste en sustituirse un nuevo deudor en lugar del primitivo, puede hacerse sin el conocimiento de éste, pero no sin el consentimiento del acreedor*”.

¹⁶⁷ CANAL GÓMARA, Xavier-Albert (2015, noviembre 13): *Intermediarios e impuestos en el pago de comisiones*. En *Iusport*. Disponible en: <https://iusport.com/archive/11783/intermediarios-e-impuestos-en-el-pago-de-comisiones>

¹⁶⁸ JUR 2016\73726.

última instancia un gasto “extra” que habría incrementado su renta a efectos de la ulterior declaración del IRPF. De este modo lo defiende la Inspección de la AEAT, al alegar que *“El importe total pagado por el FCB a IMG (la agencia) durante el segundo semestre del 2008, 300.000€ más 48.000€, lo sea en nombre y por cuenta de Fulgencio (el jugador) (...). Si dicho servicio hubiese sido facturado directamente a Fulgencio, también hubiera incorporado ese mismo importe de IVA, con la diferencia de que, al ser un gasto vinculado a sus rentas del trabajo, ni hubiera podido deducir el IVA soportado, ni el gasto incurrido se hubiese podido aplicar para determinar una posible renta neta (...)”*¹⁶⁹.

Una vez concluido el apartado relativo a los agentes de representación futbolístico, el siguiente y último gran apartado de este TFG se centrará en los Clubs o SSAADD.

8.- La tributación de los Clubs de fútbol y las SSAADD en el Impuesto sobre Sociedades

8.1.- Cuestiones preliminares

En el presente Capítulo, se mencionará aquellas disposiciones donde se encuentran reguladas de una forma u otra las SSAADD. Seguidamente, atenderemos a los aspectos mercantiles más significantes de tales sociedades, así como sus similitudes con las sociedades capitalistas del régimen general. Posteriormente analizaremos las distintas que ofrecen sus textos reguladores de crear una SAD. En el último apartado analizaremos su modelo de tributación, así como aspectos fiscales de especial transcendencia.

8.2.- Marco normativo

El nacimiento de estas sociedades mercantiles se dio por primera vez en España en los años 90, dado que a todas aquellas empresas/sociedades que operaban en competiciones de alto nivel (y a nivel estatal) se les obligó por ley a convertirse en SAD., cosa que no ocurrió con ciertos Clubs de fútbol, como son el Real Madrid Club de Fútbol, Fútbol Club Barcelona, el Athletic de Bilbao y Osasuna, dado que cumplían con ciertos requisitos (más bien “particularidades”) establecidos en la DA número séptima.

En suma, las SAD se encuentran reguladas por los siguientes cuerpos legales:

- En primer lugar, la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte (LD en lo sucesivo)¹⁷⁰.

¹⁶⁹ Fundamento Jurídico 1º.

¹⁷⁰ BOE-A-1990-25037. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/1990/10/15/10> (Última consulta, febrero 2024).

- Por otro lado, el Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas¹⁷¹.
- El Real Decreto 1084/1991, 5 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas¹⁷².
- Modificando ciertos preceptos del RD mencionado con anterioridad, se encuentra el Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea¹⁷³.

Pese a que las anteriores normas son en las que se encuentran recogidas las SSAADD, también es cierto que dentro de cada uno de ellos numerosos preceptos remiten a otras leyes con el fin último de regular el correcto funcionamiento de tales Sociedades.

Por ejemplo, el artículo 3.1 del Real Decreto de las SSAADD¹⁷⁴, relativo al Capital Mínimo, establece que, en relación con la cuantía mínima, esta será la establecida en cada caso en la Ley de Sociedades Anónimas (LSA derogada)¹⁷⁵.

También se menciona en el artículo 25 (Régimen sancionador), que *“Cuando unos mismos hechos impliquen una infracción tipificada en la Ley del Deporte y en la Ley del Mercado de Valores, se aplicará esta última tanto en la configuración, calificación y graduación de la infracción, como en la cuantía de la sanción y la competencia para*

¹⁷¹ BOE-A-1999-15686. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/1999/07/16/1251/con> (Última consulta, febrero 2024).

¹⁷² BOE-A-1991-18227. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/1991/07/05/1084> (Última consulta, abril 2024).

¹⁷³ BOE-A-2023-15135. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rdl/2023/06/28/5> (Última consulta, febrero 2024).

¹⁷⁴ Artículo 3.1: *“El capital mínimo de las SAD. en ningún caso podrá ser inferior al establecido en la Ley de Sociedades Anónimas”*.

¹⁷⁵ La Ley de Deportes entró en vigor en el año 1.999, por lo que remitía al Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (BOE-A-1989-3036), donde el capital mínimo para las S.A. se representaba en pesetas. No obstante, también podría relacionarse en este apartado al Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (BOE-A-2010-10544), donde tal cifra se expresa actualmente en euros.

imponerla”, aludiendo a la prioridad de aplicación de la Ley de Mercado de Valores¹⁷⁶ (LMV) sobre la RDSAD en lo relativo a las infracciones.

En el Capítulo IV de la RDSAD, relativo a “*Normas contables e información periódica*”, su artículo 19.2 (Obligaciones Contables), establece que la “*La contabilidad de las SAD. se regirá por la normativa contable establecida en el Código de Comercio¹⁷⁷ y Ley de Sociedades Anónimas y por sus disposiciones de desarrollo*”. Continúa el apartado 2 expresando que el Gobierno podrá adaptar el Plan General de Contabilidad (PGC en lo sucesivo)¹⁷⁸ para poder así adecuarlo a las características particulares de las actividades que desarrollan las SSAADD, así como a sus criterios de valoración, estructura de las cuentas anuales, etc.

8.3.- Régimen jurídico

Una vez desarrollado las normas que afectan de manera directa e indirecta a las SSAADD, el siguiente paso consiste en realizar un análisis de las principales características relativas a su régimen jurídico.

8.3.1.- Objeto Social

A este respecto, el artículo 23 apartado b) de la Ley de Sociedades de Capital (LSC en lo sucesivo) expone que en los estatutos habrá de constar obligatoriamente “*El objeto social, determinando las actividades que lo integran*”.

Por objeto social podemos entender la actividad (en el caso de las SSAADD) que van a consagrar tales sociedades y van a guiar su buen funcionamiento.

En primer lugar, el artículo 2¹⁷⁹ RDSAD recoge cuál habrá de ser su objeto social. En este sentido, las SSAADD no dejan de ser una entidad mercantil, con carácter

¹⁷⁶ Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión. BOE-A-2023-7053. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2023/03/17/6/con> (Última consulta, mayo 2024).

¹⁷⁷ Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. BOE-A-1885-6627. Disponible en: [https://www.boe.es/eli/es/rd/1885/08/22/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/rd/1885/08/22/(1)/con) (Última consulta, febrero 2024).

¹⁷⁸ Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE-A-2007-19884. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/11/16/1514/con> (Última consulta, febrero 2024).

¹⁷⁹ Artículo 2.1: “*Las SAD. tendrán como objeto social la participación en competiciones deportivas de carácter profesional y, en su caso, la promoción y el desarrollo de actividades deportivas, así como otras actividades relacionadas o derivadas de dicha práctica*”.

capitalista dado que tienen un ánimo de lucro; la búsqueda de un beneficio o rendimiento dentro de su actividad^{180 181}.

8.3.2.- Capital Social

No existe una única definición acerca de lo que es el Capital Social. Sin embargo, en el caso de las sociedades mercantiles, posee diversas notas comunes:

- Se trata de la primera aportación que realizan los socios a la sociedad, no dejando, aun así, de constituir un préstamo al ente mercantil, el cual es una deuda de la sociedad para con sus socios.
- Dentro del Balance, documento integrante de las cuentas anuales, se encuentra en el “Patrimonio Neto”, dentro del pasivo de la sociedad, por lo que, como se ha comentado en el apartado anterior, la sociedad “debe” tal cantidad a éstos la cantidad que hayan aportado, sea en su constitución, sea en ulteriores aumentos del capital.
- En caso de concurso de la sociedad, será la última en abonarse, ya sea a los acreedores de la mercantil o a sus socios (siendo estos últimos en cobrar).
- Constituyen, junto con las reservas, lo que se denomina recursos propios.
- Se refleja en los estatutos de la sociedad, estando desglosada tanto en el número de acciones que hayan sido emitidas, como por el Valor Nominal (VN en lo sucesivo) que se le haya otorgado a cada una de ellas. A raíz de esto, la participación del socio en la mercantil se determinará conforme al principio de proporcionalidad; en función de la parte de capital que posea el socio, con independencia del VN y número de acciones que ostente¹⁸².

En el artículo 3, como ya hemos comentado con anterioridad, regula que el capital mínimo será el establecido para las SA en su Ley reguladora (LSA en lo sucesivo). Como cuando la Ley entró en vigor se refería al Real Decreto Legislativo (RDL en lo sucesivo)

¹⁸⁰ GARCÍA-CRUCES, José Antonio: *Derecho de Sociedades Mercantiles*, 3ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2021, págs. 153 a 155.

¹⁸¹ VEGA CLEMENTE, Virginia: “SAD. y la responsabilidad de los administradores”. En *Revista de Estudios Económicos y Empresariales*, Vol. 17, 2005, pág.5.

¹⁸² *Íbid*, págs. 156 y 157.

de las LSA, se puede transpolar a la actual LSC, donde se establece en su artículo 4 que el capital mínimo asciende a sesenta mil euros (60.000€)¹⁸³.

El RDSAD y LD no aclara demasiada información acerca del Capital Social. Por ello, habrá que remitirse tanto a la LSC como al Reglamento del Registro Mercantil¹⁸⁴ (RRM en lo sucesivo). Sí que se establece para determinados casos, el establecimiento por parte de la Comisión Mixta mediante el comando de dos sumandos establecidos en la RDSAD.

Sin embargo, en relación con el desembolso, es cierto que el RDSAD aclara una diferencia notoria en comparación con las SA. En este sentido, el artículo 6 recoge que el capital mínimo establecido legalmente habrá de ser desembolsado total e íntegramente en el momento de la constitución de la sociedad, y, además, se requiere que se realice mediante aportaciones dinerarias. Sin embargo, en el caso de las SA, se permite que, en el momento de la constitución, todas las acciones estén suscritas, pero que se haya realizado, como mínimo, el 25% del desembolso del VN de cada una de ellas¹⁸⁵; dicho de otro modo, el 25% del Capital Social. A la parte no desembolsada en el momento de la constitución, antiguamente se le denominaba dividendo pasivo, aunque en el Balance, pese a su denominación, era una cuenta de “activo”, a diferencia de los dividendos “ordinarios”, los cuales sí se encuentran en el pasivo de la sociedad.

➤ Por “aportación dineraria”, los artículos 61 y 62 de la LSC recogen que es aquella cifra expresada en euros (moneda nacional) que ha de acreditarse ante fedatario público con la entrega, bien del dinero en sentido estricto para que éste lo deposite, bien con el resguardo de haber realizado tal acción. En *sensu contrario*, no se permite las aportaciones no dinerarias que se agrupan en los artículos 63 a 73 LSC, con el fin de evitar una sobrevaloración de los bienes, y poder perjudicar a los acreedores de la sociedad¹⁸⁶.

¹⁸³ Artículo 4.2: “El capital social de la sociedad anónima no podrá ser inferior a sesenta mil euros y se expresará precisamente en esa moneda”.

¹⁸⁴ BOE-A-1996-17533. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/1996/07/19/1784/con> (Última consulta, febrero 2024).

¹⁸⁵ Artículo 79 LSC: “Las acciones en que se divida el capital de la sociedad anónima deberán estar íntegramente suscritas por los socios, y desembolsado, al menos, en una cuarta parte el valor nominal de cada una de ellas en el momento de otorgar la escritura de constitución de la sociedad o de ejecución del aumento del capital social”.

¹⁸⁶ GARCÍA-CRUCES, José Antonio: *Derecho de Sociedades Mercantiles*, ob. cit., págs. 171 a 183.

Otro aspecto de relevancia es la forma que van a revestir a las acciones en la SAD. El RDSAD es muy claro al establecer en su artículo 6.2 que las acciones habrán de estar representadas por acciones nominativas. No obstante, en el supuesto de que alguna SAD empezase a negociar en un mercado de valores, es obligación su representación mediante anotaciones en cuenta.

En el caso de las acciones representadas mediante título nominativo, estas se registran en un libro denominado libro de acciones nominativas, tal y como se establece en el artículo 120 LSC. Su transmisión se produce sin la intervención de un notario público, y es de especial relevancia de que la inscripción en tal libro solo conlleva fuerza legitimadora; es decir, reivindicativa de ser el titular de, este instrumento financiero.

Por su parte, las acciones representadas mediante anotaciones en cuenta, a diferencia de las nominativas, suponen que el hecho de ser socio no va unido a ningún documento que te legitime para ello; simplemente se sustituye por un registro informático¹⁸⁷. Además, esta forma de representación está recogida en el Real Decreto 116/1992, de 14 de febrero, sobre representación de valores por medio de anotaciones en cuenta y compensación y liquidación de operaciones bursátiles en el Capítulo II, relativo al “Registro contable de valores admitidos a negociación en mercados, secundarios oficiales”¹⁸⁸, artículo 29, estableciéndose que será condición *sine qua non* que los valores admitidos a negociación en Bolsa sean representados por medio de anotaciones en cuenta. Del mismo modo se establece en el Capítulo II de la Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión¹⁸⁹; por ejemplo, el artículo 10 recoge que los valores “serán representados por medio de anotaciones en cuenta, por medio de sistemas basados en tecnología de registros distribuidos (...)”.

Por un lado, el artículo 121 del RRM¹⁹⁰ establece que los estatutos han de contener la cifra de tal Capital. Por su parte, el ulterior 122 RRM, en su apartado primero, contiene los siguientes extremos relativos a las acciones: “*Los estatutos expresarán el número de acciones en que estuviera dividido el capital social, su clase o clases, con expresión del valor nominal, número de acciones y contenido de derechos de cada una de las clases y,*

¹⁸⁷ *Ibid*, págs. 286 a 298.

¹⁸⁸ BOE-A-1992-4036. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/1992/02/14/116> (Última consulta, febrero 2024).

¹⁸⁹ BOE-A-2023-7053. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2023/03/17/6/con> (Última consulta, febrero 2024).

¹⁹⁰ Artículo 121.1: “*Los estatutos habrán de determinar la cifra del capital social, expresándola en euros*”.

cuando dentro de una misma clase existan varias series, el número de acciones de cada serie”.

Se recoge también en el artículo 19 que tales sociedades están obligadas a informar por periodos de seis meses -semestralmente- al Consejo Superior de Deportes del examen de libro de registro de acciones nominativas, así como atender a todas las cuestiones que se estimen convenientes¹⁹¹.

8.3.3.- Inscripciones

El artículo 5¹⁹² recoge que las SSAADD deben registrarse e inscribirse en diversos organismos; a saber: en el Registro Mercantil, el Registro de Asociaciones Deportivas, y en la Federación Deportiva. No obstante, la personalidad jurídica será otorgada a la correspondiente SAD una vez sea inscrita en el Registro Mercantil.

8.3.4.- Denominación

Sobre la Denominación Social, el artículo 8 recoge que deberán acoger tanto los criterios establecidos en la LSA, como el contenido del presente artículo. No obstante, la LSA también remite al RRM en lo relativo a prohibiciones de registro.

Uno de los requisitos de la Denominación, como se indica a continuación, es que no sea idéntica a otra preexistente, tal y como recoge el artículo 408.1 RRM¹⁹³. Además, deberán de cumplir una serie de requisitos (más bien prohibiciones) establecidas en los artículos 404 a 406 (ambos incluidos), de los cuales se pueden extraer aquellos que “induzcan a error o confusión en el tráfico mercantil”¹⁹⁴, o “contrarias a la ley, al orden público o buenas costumbres”¹⁹⁵. La denominación social, tal y como marca el artículo

¹⁹¹ VEGA CLEMENTE, Virginia: “SAD y la responsabilidad de los administradores”. Vol. 17. En *Revista de Estudios Económicos y Empresariales*, ob. cit., pág. 10.

¹⁹² Artículo 5.1: “Las SAD deberán inscribirse, (...) en el Registro de Asociaciones Deportivas correspondientes y en la Federación respectiva. La certificación de inscripción expedida por el Registro de Asociaciones Deportivas deberá acompañar la solicitud de inscripción de las mismas en el Registro Mercantil”.

¹⁹³ Artículo 408.1: 1. Se entiende que existe identidad no sólo en caso de coincidencia total y absoluta entre denominaciones, sino también cuando se de alguna de las siguientes circunstancias: 1') La utilización de las mismas palabras en diferente orden, género o número. 2') La utilización de las mismas palabras con la adición o supresión de términos o expresiones genéricas o accesorias, o de artículos, adverbios, preposiciones, conjunciones, acentos, guiones, signos de puntuación u otras partículas similares de escasa significación. 3') La utilización de palabras distintas que tengan la misma expresión o notaria semejanza fonética.

¹⁹⁴ Artículo 406 RRM.

¹⁹⁵ Artículo 404 RRM.

405 prohíbe taxativamente que contenga “*exclusivamente*” el nombre de España y demás entes públicos que conforman el Estado Español

Por otro lado, el mencionado artículo 8 RDSAD¹⁹⁶ engloba una vertiente positiva, aunque más bien se entiende como una obligación; la de que todas las “SSAADD” lleven por imperativo legal la abreviatura “SAD”

8.3.5.- Derechos fundadores

En un principio, la LSC y el RRM permitían¹⁹⁷ para las SA que, como contrapartida a los esfuerzos iniciales de constituir una sociedad mercantil de esta índole, los fundadores se pudieran reservar unas remuneraciones y derechos especiales.

Sin embargo, en el caso de las SSAADD se prohíbe en su artículo 7¹⁹⁸ cualquier ventaja o remuneración¹⁹⁹.

8.3.6.- Órgano de representación y los administradores de las SSAADD.

Como es bien sabido, las sociedades capitalistas (SA y SL en lo sucesivo) poseen dos órganos fundamentales para su correcto funcionamiento en el tráfico mercantil. Éstos son la Junta General (JG en lo sucesivo) y el Órgano de Administración (OA sucesivo).

En primer lugar, la JG es aquel órgano en el que se reúnen los accionistas -socios- para tomar las decisiones que les competen, no en base a la autonomía de las partes, si no a las establecidas taxativamente en la Ley. Se puede considerar a la JG como el “órgano supremo” de las sociedades capitalistas, dado que se le encomiendan las funciones más importantes y, además, es capaz de nombrar y destituir a los administradores de la sociedad. Sus competencias se regulan en el artículo 160 de la LSC²⁰⁰.

Por otro lado, el órgano competente para la gestión y representación de la sociedad es el OA. Las competencias del OA se encuentran en el artículo 209 de la LSC, donde se establece que será competencia de los administradores “*la gestión y representación de la*

¹⁹⁶ Artículo 8. A): “*La denominación de la sociedad anónima deportiva, que, para las provenientes de la transformación de Clubs o de la adscripción del equipo profesional del mismo, será la misma que éstos ostentaban, añadiéndole la expresión «sociedad anónima deportiva»*”.

¹⁹⁷ Para más información, consultar los siguientes artículos: 27 LSC; 11 y 128 del RRM.

¹⁹⁸ Artículo 7: “*Cualquiera que sea el procedimiento de constitución los fundadores y promotores de la SAD. no podrán reservarse ventajas o remuneraciones de cualquier tipo, salvo las menciones honoríficas que la Sociedad Anónima Deportiva acuerde otorgarles*”.

¹⁹⁹ MEGÍAS LÓPEZ, Javier: *Ley de Sociedades Anónimas y Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2009, pág. 58.

²⁰⁰ GARCÍA-CRUCES, José Antonio: *Derecho de Sociedades Mercantiles*, ob. cit., págs. 314 a 327.

sociedad en los términos establecidos en esta Ley”. En este sentido, cabe preguntarse si la JG puede hacerse cargo de alguna competencia otorgada al OA, y viceversa. En un principio, la JG no puede intervenir en asuntos que son competencia única y exclusiva del OA relativos a las funciones de representación de la entidad mercantil.

Sin embargo, el artículo 161 LSC²⁰¹ autoriza a la JG a solicitar su previo consentimiento para determinados acuerdos o decisiones relacionados con la gestión de la sociedad. Otro aspecto de “invasión” de las competencias es el introducido tras la reforma de la Ley de Sociedades de Capital en el año 2014. Tal reforma introdujo en el artículo 160, relativo a las competencias que ostenta la JG. En la misma, se permitió a la JG adquirir competencias de gestión, las cuales, en un principio, deberían de ser competencia del OA. El apartado f) de tal artículo introdujo lo siguiente: *“la adquisición, la enajenación o la aportación a otra sociedad de activos esenciales. Se presume el carácter esencial del activo cuando el importe de la operación supere el veinticinco por ciento del valor de los activos que figuren en el último balance aprobado”*.

En un principio, tanto en la LSC como el RRM se encuentran las diversas formas que se pueden dar de organización del OA, tanto en la SA como SL. Por un lado, el artículo 210 LSC²⁰² recoge las siguientes formas de estructuran el Órgano: Administrador único, varios administradores solidarios, varios administradores mancomunados, y el conocido como Consejo de Administración. Sin embargo, el RRM establece una restricción en relación con el Consejo en las SA: en concreto, el Capítulo IV *“De la inscripción de las sociedades anónimas”*, recoge en su apartado d) del artículo 124²⁰³ que el Consejo habrá de estar integrado por un mínimo de 3 miembros. Es decir, que en el caso de que la JG de una SA desee nombrar a 3 (o más) administradores, el órgano encargado de la gestión y representación de tal sociedad no revestirá la forma de OA, si no de Consejo de Administración por imperativo legal²⁰⁴.

²⁰¹ Artículo 161 LSC: *“Salvo disposición contraria de los estatutos, la junta general de las sociedades de capital podrá impartir instrucciones al órgano de administración o someter a su autorización la adopción por dicho órgano de decisiones (...)”*.

²⁰² Artículo 210 LSC: *“1. La administración de la sociedad se podrá confiar a un administrador único, a varios administradores que actúen de forma solidaria o de forma conjunta o a un consejo de administración. 2. En la sociedad anónima, cuando la administración conjunta se confíe a dos administradores, éstos actuarán de forma mancomunada y, cuando se confíe a más de dos administradores, constituirán consejo de administración”*.

²⁰³ Artículo 124.1 RRM: *“1. En los estatutos se hará constar la estructura del órgano al que se confía la administración, determinando si se atribuye: (...) d) A un Consejo de Administración, integrado por un mínimo de tres miembros”*.

²⁰⁴ GARCÍA-CRUCES, José Antonio: *Derecho de Sociedades Mercantiles*, ob. cit., págs. 370 a 414.

Relacionando esto último con las SSAADD, el RDSAD también establece qué órgano se encargará de la representación y gestión de tales sociedades revestirá la forma de Consejo, tal y como se establece en su artículo 21. En este caso, a diferencia de las Sociedades Capitalistas, se establece taxativamente que el Consejo ha de estar formado, como mínimo, por 7 administradores. Dentro de este artículo, también se recogen en su apartado segundo aquellas personas -físicas o jurídicas- que no pueden formar parte, en modo alguno, del Consejo, sin perjuicio de las establecidas en cualquier caso para las SA²⁰⁵.

8.4.- Especial referencia a las diferencias y caracteres comunes SA – SAD

A lo largo de los epígrafes analizados con anterioridad, hemos podido encontrar numerosas similitudes entre la sociedad mercantil especial SAD, y las SA. Sin embargo, también poseen otras características de índole similar.

Una similitud que tienen ambas sociedades mercantiles es el carácter capitalista. En España, las sociedades mercantiles se pueden clasificar en dos grandes grupos atendiendo a sus características más elementales: sociedades capitalistas y personalistas.

1.- En las primeras, la figura del socio como parte esencial de la sociedad pasa a segundo plano, siendo realmente importante las aportaciones que realicen los mismos, fuere a la hora de constituir tal sociedad a instancia de los fundadores, o en nuevas y sucesivas aportaciones que realicen los socios (o nuevos socios) en las correspondientes ampliaciones del Capital Social. Además, los socios no se encuentran obligados a ser, a su vez, administradores de la sociedad, puesto que el derogado Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC en lo sucesivo) permitía tal posibilidad, siempre y cuando no incurrieran en las causas de prohibiciones e incompatibilidades establecidos en la misma. Otro aspecto clave de este tipo de sociedades es que los socios, en caso de liquidación de la mercantil, solo responderán con la aportación que hayan realizado, la cual serán reflejada de manera proporcional en el Capital Social a través de su participación correspondiente mediante acciones y/o participaciones. Dentro de este bloque podemos encontrar las S.A., las Sociedades de Responsabilidad Limitada, la Sociedad Comanditaria por Acciones y, como es obvio al poder considerarse un tipo de SA, las SSAADD (con las particularidades propias).

²⁰⁵ VEGA CLEMENTE, Virginia: “SAD y la responsabilidad de los administradores”. En *Revista de Estudios Económicos y Empresariales*, Vol. 17 ob. cit., págs. 11 a 19.

2.- En las sociedades personalistas, la figura de socio es clave y fundamental, en tanto en cuanto la administración de tales sociedades ha de recaer en los socios (todos o algunos) que se encarguen “*efectivamente*” en la gestión de esta. Para poder ser socio, y a diferencia de las capitalistas, se permite la aportación de su trabajo personal, más allá de cualquier elemento patrimonial que pueda ser susceptible de valoración económica²⁰⁶. Otra cuestión relevante es la responsabilidad de los socios para con las deudas de la sociedad. En este caso -y a excepción de los socios de las sociedades comanditarias simples- los socios responden más allá de sus aportaciones; responderán personal, solidaria, subsidiaria e ilimitadamente de tales deudas²⁰⁷. Existen dos tipos de sociedades: la Colectiva y Comanditaria Simple^{208 209}.

En relación con el Objeto Social, como hemos dicho previamente, en el caso de las SSAADD se encuentra limitado a los deportes de alto nivel, es decir, a las competiciones profesionales. Sin embargo, esto no ocurre con el Objeto Social de las SA, dado que este es libre; libre en el sentido de que únicamente hace referencia a la actividad o actividades que va a realizar la sociedad mercantil en el tráfico jurídico-económico. No obstante, pese a que es libre, también ha de cumplir con ciertos criterios, entre los que se pueden destacar, que tales actividades han de ser determinadas y específicas. En sentido contrario, no cabe el uso de expresiones genéricas. Además, ha de ser lícito el objeto social, por lo que su ilicitud conllevará la nulidad de la sociedad.

Sobre la Denominación Social, en el artículo 8 del RDSAD se recoge que la misma habrá de llevar taxativamente “Sociedad Anónima Deportiva” o, en su caso, las siglas

²⁰⁶ En sentido contrario, el artículo 58 de la LSC recoge lo siguiente: “1. En las sociedades de capital sólo podrán ser objeto de aportación los bienes o derechos patrimoniales susceptibles de valoración económica. 2. En ningún caso podrán ser objeto de aportación el trabajo o los servicios”.

²⁰⁷ El Código de Comercio establece en diversos artículos referidos a la responsabilidad, como por ejemplo el 237: “Los bienes particulares de los socios colectivos que no se incluyeron en el haber de la sociedad al formarse ésta, no podrán ser ejecutados para el pago de las obligaciones contraídas por ella, sino después de haber hecho excusión del haber social”. Por otro lado, el 127 expresa que “Todos los socios que formen la compañía colectiva, sean o no gestores de la misma, estarán obligados personal y solidariamente, con todos sus bienes, a las resultas de las operaciones que se hagan a nombre y por cuenta de la compañía, bajo la firma de ésta y por persona autorizada para usarla”.

²⁰⁸

https://guiasjuridicas.laley.es/Content/DocumentoRelacionadoFinal.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUMTI2NDtbLUouLM_DzbsMz01LySVABteg8CIAAAAAA==WKE (Última consulta, marzo 2024).

²⁰⁹ VICENT CHULIÁ, Francisco: *Introducción al Derecho Mercantil*, vol. 1, ed. 24ª, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2022, pág. 806 a 809.

“SAD”. Por su parte, la LSC recoge que en la Denominación Social también figure la indicación “Sociedad Anónima” o “SA”²¹⁰.

Otro aspecto relevante es acerca de los trabajadores que integran y desempeñan el objeto social de cada una de las sociedades. Como es bien sabido, los empleados de las empresas (por ejemplo, las SA), y a excepción en ciertos casos²¹¹, se les consideran trabajadores por cuenta ajena integrados en el Régimen General de la Seguridad Social. Además, cumplen con las conocidas como “notas de laboralidad”, que son voluntariedad, ajenidad, dependencia y retribución.

Sin embargo, no ocurre lo mismo con las SSAADD, ya que, en el caso de los futbolistas, el ET aclara en su artículo 2 que los mismos son considerados como trabajadores por cuenta ajena, pese a que se encuentran “*sometidos a una relación laboral especial*”²¹².

Por último, un gran aspecto que tienen en común tanto las SA y las SSAADD es la responsabilidad que, en su caso, contraen contra terceros; es decir, ante quién han de rendir cuentas. No existe una lista cerrada de terceros con los que contraen obligaciones. Por ejemplo, las diversas Administraciones tributarias (estatal, autonómica o local); la Tesorería General de la Seguridad Social o el Registro Mercantil²¹³.

Otro supuesto de responsabilidad, bastante conocido en el ámbito societario es el relativo a los administradores en relación con el ejercicio de sus funciones. En este sentido, una vez son nombrados los administradores, estos gozan de ciertos deberes y requisitos para ser administrador

- Por un lado, en cuanto a sus deberes, estos se encuentran recogido en los artículos 225 a 232 del TRLSC. De forma resumida, en estos artículos se encuentran el deber de diligencia en el ejercicio de sus funciones y el de lealtad “*en el mejor interés de la sociedad*”²¹⁴.
- Por otro lado, el cargo de administrador de las sociedades mercantiles también comporta una serie de requisitos. En primer lugar, no hace

²¹⁰ Artículo 6.2 LSC: “*En la denominación de la sociedad anónima deberá figurar necesariamente la indicación «Sociedad Anónima» o su abreviatura «SA»*”.

²¹¹ Administradores y Consejeros de Sociedades de Capital.

²¹² Artículo 2.1 d).

²¹³ Se puede entender desde la transformación, fusión, escisión, disolución, liquidación, etc.

²¹⁴ Artículo 227: “*Los administradores deberán desempeñar el cargo con la lealtad de un fiel representante, obrando de buena fe y en el mejor interés de la sociedad*”.

falta ser parte del accionariado de la sociedad²¹⁵. El artículo 213 establece, en su caso, aquellos supuestos (lista cerrada) en los que no se podrá ser administrador “*los menores de edad no emancipados, los judicialmente incapacitados, las personas inhabilitadas conforme a la Ley Concursal (...)*”.

En el ejercicio de sus funciones, los administradores de las sociedades mercantiles realizan funciones dentro del OA (o, en su caso, el Consejo de Administración) que pueden incidir de manera negativa tanto en la representación de la sociedad, como en el patrimonio social de la misma. En tanto en cuanto los socios y/o la sociedad -entendida en su conjunto-, sufran daños, directa e indirectamente, y perjuicios derivados de una actuación indebida de los administradores, estos incurren en responsabilidad. La misma puede ser:

- Acción social de responsabilidad, la cual consiste en resarcir a los socios y/o la sociedad de actividades que el administrador realizó, siendo estas contrarias a la ley, estatutos sociales, etc.
- La acción individual de responsabilidad se diferencia de la mencionada con anterioridad en que se ejercita a instancia de los socios o acreedores -los perjudicados- en pro de los intereses que estos tienen en la sociedad^{216 217}.

Por último, el artículo 237 del TRLSC²¹⁸ recoge una presunción *iuris tantum*, bajo la cual los administradores que componen el OA no deberán responder solidariamente de aquel acto ejecutado que haya sido dañino para la sociedad en su conjunto.

En la siguiente tabla se pueden apreciar las principales diferencias entre una sociedad capitalista y la SAD.

²¹⁵ Artículo 212: “1. Los administradores de la sociedad de capital podrán ser personas físicas o jurídicas. 2. Salvo disposición contraria de los estatutos, para ser nombrado administrador no se requerirá la condición de socio”.

²¹⁶ PRADES CUTILLAS, Daniel: *La responsabilidad del administrador en las sociedades de capital en la jurisprudencia del TS*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014, págs. 161 a 219.

²¹⁷ VEGA CLEMENTE, Virginia: “SAD y la responsabilidad de los administradores”. Vol. 17. En *Revista de Estudios Económicos y Empresariales*, ob. cit., págs. 24 a 34.

²¹⁸ Artículo 237: “Todos los miembros del órgano de administración que hubiera adoptado el acuerdo o realizado el acto lesivo responderán solidariamente, salvo los que prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquél”.

Tabla 10: Diferencias Sociedades Capitalistas y SSAADD

| | Sociedades Capitalistas | SSAADD |
|--------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Órganos de Sociedad | Junta General, Órgano de Administración (o, en su caso, el Consejo) | Junta General y Consejo de Administración |
| Participación Socios | Principio de proporcionalidad: acciones en SA, participaciones en la SL | Principio de proporcionalidad, a través de acciones nominativas |
| Capital Mínimo | SA: 60.000€ L: 3.000€ S.L. de constitución sucesiva: 1€, con matices | Mínimo general: LSC para S.A.: 60.000€ Mínimo específico: Comisión Mixta, en cada caso |
| Objeto Social | La actividad específica que en cada caso vaya a consagrar la sociedad | Promoción y desarrollo de actividades deportivas |
| Registros | Registro Mercantil | Registro Mercantil, Federación Deportiva Correspondiente, y Registro de Asociaciones Deportivas |
| Responsabilidad de los Socios | Socios: limitada a su participación en sociedad Administradores: limitada, con excepciones | En principio, limitada a los administradores del Consejo de Administración |

Fuente: Elaboración propia.

8.5.- Formas de constitución de las SSAADD

Se prevén en el RDSAD diversas formas de constitución de una SAD. Por ello, este apartado tiene como misión principal enumerar tales formas, así como desarrollar todo el proceso -en términos generales- desde sus inicios hasta la efectiva creación. Las formas de creación son las siguientes: transformación de un Club en SAD, adscripción (escisión) del equipo que ha alcanzado la categoría profesional correspondiente que le obliga por imperativo legal a convertirse en SAD; y la constitución inicial (“*ex novo*”), la cual se desglosa en dos procesos: formación sucesiva (guardando similitudes con el régimen general de las Sociedades Anónimas) y mediante convenio²¹⁹.

8.5.1.- Transformación

El concepto de transformación se encuentra regulado tanto en la Ley de Modificaciones de las Sociedades Mercantiles²²⁰ (derogada), como en el nuevo Real Decreto-Ley entrado en vigor para hacer frente a determinadas obligaciones por parte del Estado español, tal y como indica el propio “nombre” del cuerpo legal.

En este último RDL, se recoge en su Capítulo I artículo 17, que por transformación se ha de entender el cambio que se produce cuando “*una sociedad adopta un tipo social distinto, conservando su personalidad jurídica*”. Varios supuestos de transformación sin modificar la personalidad jurídica se recogen en el artículo 18 del mismo texto legal.

Adentrándonos en las SSAADD, la LD clarifica varias cuestiones a la hora de que se produzca tal transformación.

En primer lugar, se recoge en el precepto 19 que los aquellos equipos que participen en competiciones profesionales de ámbito estatal deberán de adoptar, por imperativo legal, la forma de SAD. No obstante, en toda norma hay una excepción; en este caso, bajo la cual, pese a competir en tales categorías profesionales, puedan no transformarse en SAD si cumplían con una larga serie de requisitos que se encontraban en la disposición séptima del RDSAD.

²¹⁹ <https://espacioasesoria.com/la-sociedad-anonima-deportiva-constitucion> (Última consulta, marzo 2024).

²²⁰ Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles. BOE-A-2009-5614. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2009/04/03/3/con> (Última consulta, febrero 2024).

Por otro lado, el texto normativo recoge que, actualmente en España, son consideradas como “*competiciones profesionales de ámbito estatal*” las recogidos en la DA 5^a²²¹.

Dentro de la transformación encontramos dos modalidades: una obligatoria, la cual se produce si un equipo asciende a las competiciones profesionales que son consideradas de ámbito estatal; y otra voluntaria, que se produce cuando un club de fútbol, de forma voluntaria, decide transformarse en tal sociedad, pese a que no venga impuesto por la ley al no competir en competiciones profesionales oficiales.

8.5.1.1.- Transformación obligatoria

En primer lugar, la DT 2^o, recoge en su apartado a) que antes del 30 de septiembre de 1991²²² debían acordar la transformación en SAD y comunicarlo a la Comisión Mixta, adjuntando diversos documentos²²³.

Una vez acordado por la Asamblea General de los socios del Club, ya que todavía no son sociedades mercantiles y, por lo tanto, su órgano de administración y representación del ente no puede ser el Consejo de Administración, el artículo 3.5 recoge que tal Asamblea deberá solicitar por escrito a la Comisión Mixta la fijación del capital mínimo correspondiente.

A este respecto, la DT 6^o regula la composición de tal ente supervisor de la transformación, en función de si es modalidad futbolística o del baloncesto.

Por otro lado, una vez la Comisión ha recibido la solicitud de transformación, así como los documentos del art. 3.5, el art. 3.6 regula que el (aún no SAD) Club deberá formalizar escritura ante fedatario público, ajustando cuando corresponda el capital mínimo fijado por la Comisión Mixta, en un plazo no superior de 6 meses.

En suma, cuando la Comisión Mixta ha fijado el capital social mínimo en cada caso, el mismo deberá de ser suscrito y desembolsado en su totalidad para poder así proceder a la transformación del club en SAD. En este sentido, y al igual que el régimen general de las Sociedades Anónimas, no se permite para la suscripción de acciones, la

²²¹ DA 5^o: “(...) son competiciones de carácter profesional y ámbito estatal, las actualmente existentes en las modalidades deportivas de fútbol y baloncesto: Primera y segunda división A de fútbol. Primera división masculina de baloncesto, denominada liga A C B”.

²²² Pese a que en la ley se establezca literalmente “30 de septiembre de 1991” ha de entenderse como tal fecha, pero del ejercicio económico correspondiente en cada caso.

²²³ Para más información, consultar los diversos apartados del artículo 3.5 RDSAD.

entrega por parte de los socios de “atribuciones en especie”, es decir, aportaciones dinerarias, ni trabajo. Exclusivamente debe desembolsarse mediante aportaciones dinerarias.

Aquí cabe preguntarse si se establece algún tipo de “derecho especial” para los que se constituían hasta entonces socios del Club. El RDSAD recoge el orden en el que se ofrecerán las acciones de la nueva SAD.

Así, la DT 3º recoge que en primer lugar se ofrecerán a los que eran socios del Club de forma proporcional a la participación que ya ostentaban en el mismo. Esto se conoce, de forma análoga, como derecho de suscripción preferente, el cual se da fundamentalmente en los casos de aumentos del capital social en las S.A. Así, cuando cierto socio poseía un porcentaje de participación, se le ofrecía el mismo en correlación con el aumento de capital social, con el fin de que se no se produjera el “efecto dilución”, es decir, que con sucesivos aumentos del capital pierda cuota de participación dentro de la sociedad.

En el caso de que no se suscriban todas las acciones nominativas en la “primera ronda”, las restantes se ofrecerán a los que ya hayan suscrito su porcentaje de participación. Si, pese a ello, no se completa el capital mínimo, “*la Junta Directiva, decidirá sobre la forma de suscripción de las mismas*”, tal y como se reconoce en la DT 3º.2.

Por último, se procede a la constitución de la SAD. en sentido estricto. Al ser considerada como una sociedad mercantil, deberá constituirse mediante “*escritura pública, que deberá inscribirse en el RM*”²²⁴. En este sentido, la SAD. goza de ciertas particularidades sobre las S.A. del régimen general, en tanto en cuanto debe de inscribirse en más de un Registro Público.

El artículo 20.1 de la LD procura recoger los entes en los que deben inscribirse las SAD.

El RDSAD establece en su art. 3.7 que la constitución de la SAD. deberá realizarse en un periodo inferior a los seis meses desde que la Comisión Mixta haya fijado el capital social mínimo. De este precepto se puede extraer que el capital que la Comisión hubiere

²²⁴ Artículo 20 LSC, relativo a la Escritura pública e inscripción registral.

establecido deberá de haber sido suscrito y desembolsado íntegramente antes de la formalización ante fedatario público²²⁵.

Por otro lado, al considerarse un ente mercantil deberá de inscribirse en el RM correspondiente en base a su domicilio social. Esta inscripción es constitutiva, en el sentido de que una vez se haya producido, la SAD poseerá personalidad jurídica propia.

Por último, también debe inscribirse en la Federación Deportiva donde compita, así como en el RAD^{226 227}.

8.5.1.2.- Transformación “voluntaria”.

En el lado contrario de la ya comentada transformación obligatoria, se encuentra la transformación voluntaria. Este tipo se da cuando un club no participa en competiciones oficiales profesionales de carácter profesional (Primera y segunda división A de fútbol, y la primera división masculina de baloncesto, denominada liga A C B) y, aún con ello, decide realizar tal transformación de Club a SAD.

El procedimiento es similar al descrito en el caso de las transformaciones obligatorias. Sin embargo, se establece una diferencia en relación con el órgano supervisor durante todo el proceso²²⁸.

Mientras que en la transformación obligatoria el ente encargo de supervisar y garantizar el correcto procedimiento de transformación es la Comisión Mixta, en el caso de la transformación voluntaria, el ente recogido en la DA 8º del RDSAD es la CCAA donde se encuentre tal Club^{229 230}.

²²⁵ GALLEGO LARRUBIA, Javier: Transformación voluntaria, capital social y compensación de créditos en las SAD. En *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 6/2018, BIB 2018/9308.

²²⁶ D'OCÓN ESPEJO, Ana María: Régimen especial de las SAD. En *Régimen Tributario del Deporte*. Enero de 2013, BIB 2013/8511, pág. 3.

²²⁷ BAHÍA ALMANSA, Belén: “Transcendencia fiscal del cambio de forma jurídica de los clubs deportivos en SAD”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento* núm. 18/2006, BIB 2006\1762, págs. 5 y ss.

²²⁸ GALLEGO LARRUBIA, Javier: Transformación voluntaria, capital social y compensación de créditos en las SAD. En *Revista Aranzadi Doctrinal*, ob. cit., págs. 8 a 27.

²²⁹ DA 8º. 3: “En los supuestos en los que Clubs deportivos que no participen en competiciones oficiales de ámbito estatal decidan su transformación en SAD, el informe previsto en la presente disposición adicional será emitido por el órgano competente de la Comunidad Autónoma en la que radique dicho club”.

²³⁰ D'OCÓN ESPEJO, Ana María: Régimen especial de las SAD. En *Régimen Tributario del Deporte*, ob. cit., págs. 3 a 5.

8.5.2.- Adscripción

La adscripción, en términos generales, consiste en la escisión de un Club deportivo del equipo que se encuentre en competiciones profesionales oficiales de ámbito nacional.

Antes de adentrarnos en el mismo, es preciso realizar ciertas aclaraciones sobre la escisión. La escisión es una modificación que se produce mediante acuerdo de la JG en los estatutos de la sociedad, a través de la cual se divide el Patrimonio y, por ende, el Capital Social, para la ulterior constitución de una o varias sociedades. La derogada LSA recogía en su art. 252.1 las clases de escisión: total y parcial. Sin embargo, tras la entrada en vigor de la LME, el art. 68 del Título III “*De la escisión*” se recogían tres tipos de escisión en las sociedades mercantiles: total, parcial y segregación²³¹. Esta Ley fue derogada íntegramente por el RDL mencionado con anterioridad del año 2023. Este RDL no modificaba cuestión alguna en relación con las clases de escisión, manteniéndose, por lo tanto, las mismas modalidades que en la LME.

La principal diferencia entre la escisión total y parcial es que en la primera la sociedad conocida como “sociedad originaria” se extingue, y de ella se constituyen dos o más sociedades nuevas; mientras que, en la parcial, la sociedad originaria subsiste a la vez que se crean dos o más sociedades nuevas.

Ni la LD y el RDSAD regulan un procedimiento específico para la adscripción. Sin embargo, la LD se limita a establecer que se registrará por el mismo procedimiento que se ha comentado en el apartado anterior, relativo a la Transformación.

No obstante, su DA 9º recoge que, pese a regirse por lo establecido para el caso de las transformaciones, la adscripción posee ciertas particularidades. En este sentido, el primer párrafo señala que deberán ser adscritos al Club que va a participar en competiciones profesionales oficiales en el ámbito estatal señaladas en esta Ley (las ya señaladas, relativas al Fútbol y Baloncesto) sus Recursos Humanos (RRHH en lo sucesivo) así como los recursos materiales correspondientes a una SAD de nueva creación (constitución *ex novo*). De este apartado se puede extraer que los recursos materiales serán aquellos constituidos tanto por los activos (bienes y derechos), como pasivos (deudas y obligaciones) que se integran en toda sociedad mercantil.

²³¹ Art. 68.1: “1. *La escisión de una sociedad mercantil inscrita podrá revestir cualquiera de las siguientes modalidades: 1.ª Escisión total. 2.ª Escisión parcial 3.ª Segregación*”.

En relación con el capital social de la nueva SAD, la Ley no establece ningún procedimiento especial de suscripción, por lo que se estará a lo contenido para la transformación. De este modo, el Club invitará a sus socios la suscripción y desembolso de las acciones -nominativas- bajo el principio de proporcionalidad. En el caso de que no se suscriban la totalidad de las acciones, se procederá a una “segunda ronda” entre los socios del Club, pero esta vez únicamente sobre aquellos que suscribieron las acciones de la SAD en la forma proporcional que les corresponden a cada uno. En defecto de suscripción total de las acciones, se atenderá a lo acordado por la Junta Directiva del Club.

Sin embargo, y a este respecto, se establece un límite de participación. Como se ha comentado, se prevé el derecho de suscripción preferente para los socios del Club en relación con la SAD, con el fin de que los socios puedan mantener su cuota de participación en la sociedad en el mismo porcentaje. En cambio, la DA 9º establece una restricción para los Clubs (entendidos como persona jurídica), bajo la cual, no podrán ostentar más del 10% de las acciones de la SAD de nueva creación²³².

8.5.3.- Constitución *ex novo*

8.5.3.1.- Constitución por fundación sucesiva

Esta forma de adscripción consiste en crear una SAD “desde 0”, conforme a los criterios que se establecen para las SA. Así, actualmente las SA pueden constituirse mediante dos vías: de forma sucesiva o por acuerdo (convenio) entre los socios fundadores²³³.

Como es bien sabido, en las sociedades capitalistas, una característica fundamental que diferencia a la SA y SL es su forma de constitución. Así, pues, el TRLSC recoge que, para el caso de las SA, se permite su constitución a través de la conocida como “constitución sucesiva” o “fundación sucesiva”.

La misma se resume en un procedimiento que, para el caso de la SAD., lleva aparejadas numerosas similitudes con el de las SA del régimen general:

²³² D’OCÓN ESPEJO, Ana María: Régimen especial de las SAD. En *Régimen Tributario del Deporte*, ob. cit., pág. 5.

²³³ *Ibidem*.

El primer paso consiste en una invitación a recibir ofertas. En este sentido, los socios fundadores -se les denomina “promotores”- han de presentar su proyecto de sociedad mercantil junto con los correspondientes estatutos que van a regir la sociedad, así como un plan económico-financiero para su viabilidad.

Los documentos deberán presentarse ante la Comisión Nacional del Mercado de Valores, inscribirse en el RM correspondiente, y, además, publicarse en el Boletín Oficial del Registro Mercantil.

El siguiente paso se fundamenta en la suscripción y desembolso de las correspondientes acciones. En este apartado, conviene hacer una breve distinción entre los conceptos de suscripción y desembolso. Por un lado, la suscripción es una manifestación de la voluntad por la cual, un inversor interesado en el proyecto empresarial desea obtener un número cierto de acciones; o en su caso hacer frente al pago de cierto capital. En cambio, el desembolso consiste en hacer (ejecutar), de forma efectiva, las obligaciones contraídas para con el proyecto; en este caso, abonar la cantidad monetaria suscrita.

Sin embargo, en esta fase de la fundación sucesiva, tanto las SA del régimen general como las SAD presentan similitudes. En este sentido, en ambas sociedades se establece que, como mínimo, el desembolso que se produzca sea del 25% del Capital Social establecido en cada caso. Dicho de otro modo, es necesario que se haya hecho efectivo el abono de, al menos, el 25% del VN de cada una de las acciones.

Se trata de una excepción al régimen jurídico tanto de las SA y SSAADD, dado que, como ya se ha tenido ocasión de comentar, la norma general es que el Capital Social mínimo habrá de estar íntegramente desembolsado mediante aportaciones dinerarias.

El último paso consiste en la formalización en escritura pública ante fedatario y elevación al RM correspondiente. En este caso, los promotores deberán de elaborar una lista con aquellos inversores (socios) que desean convertirse en accionistas, así como la enumeración de las acciones que le corresponden a cada uno de ellos, su VN, la clase de acciones que han sido emitidas (ordinarias, privilegiadas...), los pagos realizados por cada uno de ellos, etc.

8.5.3.2.- Constitución mediante convenio

Esta forma de constitución de la SAD procede del mismo modo que la forma “común” para las sociedades capitalistas. En este sentido, el proceso se podría dividir en tres amplios apartados: formalización de la constitución de la SAD ante notario público, suscripción y desembolso íntegro de las acciones nominativas, e inscripción en los Registros Públicos correspondientes.

Comenzando por la escritura ante notario, este no deja de ser un documento público que firman tanto los “constituyentes” como el notario, donde este último da fe del correcto contenido, así como de la fecha en la que se formalizó.

Así, el artículo 8 RDSAD establece que se habrá de estar tanto a lo establecido en la presente norma, como a “*las expresiones obligatorias mencionadas en la legislación de Sociedades Anónimas*”²³⁴.

Se habrá de hacer mención en la escritura de constitución:

- Expresión de los socios fundadores, con independencia de si se tratan de personas físicas o jurídicas.
- La aportación de cada socio.
- La denominación “Sociedad Anónima Deportiva”.
- Inclusión, en su caso, de todos aquellos pactos que se realicen a instancia de los socios fundadores, siempre y cuando no sean contrarios a la LSA ni a la presente Ley.

Por su parte, la LSC recoge diversos elementos que han de incluirse de forma imperativa en los Estatutos de la Sociedad; a saber: la denominación de la sociedad, el objeto social, el domicilio social, el capital social y su división, la estructura del Órgano de Administración, la cual en el caso de las SSAADD revestirá la forma de Consejo de Administración; y el modo de deliberar y adoptar sus acuerdos los órganos colegiados de la sociedad, en base a su artículo 23 f).

Más allá del contenido esencial que componen la estructura de los Estatutos, la ley permite que en ellos se recojan también ciertos elementos en base al principio de autonomía de voluntad de los contratantes, tal y como recoge el artículo 28 LSC.

²³⁴ Dado que la LSA fue derogada íntegramente por la LSC, entendemos que el presente artículo 8 RDSAD nos remite a tal texto legal.

El primero de ellos, relativo a la fecha de inicio de las operaciones jurídico-mercantiles, establece que, salvo pacto contrario en los Estatutos, tales actuaciones serán iniciadas en la fecha de otorgamiento de escritura de la constitución.

Otro aspecto de especial relevancia es acerca de la fecha de cierre en ejercicio. En este sentido, el artículo 26 LSC recoge que, salvo disposición estatutaria contraria, éste termina el 31 de diciembre. Sin embargo, y dada la especialidad del sector futbolístico, el ejercicio económico comenzará el 1 del mes de julio de cada año (a diferencia del 1 de enero establecido como regla general), y finalizará el último día del mes de junio del año ulterior.

El siguiente paso por dar es la suscripción y desembolso de la totalidad de las acciones nominativas. Al igual que en el resto de los apartados tratados con anterioridad, se trata de un requisito obligatorio con el que poder así finalizar la constitución de la SAD y poder comenzar con la actividad de esta.

Finalmente, se deberá de inscribir en la Federación correspondiente, y el RM del domicilio social establecido en los Estatutos de la Sociedad.

8.6.- Tributación de las SSAADD en el Impuesto sobre Sociedades

8.6.1.- Introducción

Una vez desarrollado en aspectos generales las formas de constitución de las SAD, es momento de adentrarnos en su tributación.

La LIS no recoge ningún sistema de tributación especial para este tipo de entes. Sin embargo, el derogado Texto Refundido de la LIS Capítulo XVIII, relativo al “*Régimen de las entidades deportivas*”, engloba en su artículo 129 ciertos supuestos especiales en materia tributaria, los cuales serán tratados con posterioridad.

En un primer momento, se mencionará los caracteres más elementales del impuesto que grava la renta de tales sociedades, el IS. Seguidamente, no adentraremos en cuestiones particulares en materia tributaria que afectan a las SSAADD.

8.6.2.- Cuestiones fundamentales del Impuesto sobre Sociedades

8.6.2.1.- Marco normativo

El IS se encuentra regulado en diversos cuerpos legales:

- En primer lugar, por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades²³⁵.
- En segundo lugar, a través del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades²³⁶.
- Por último, Orden HAC/495/2024, de 21 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2023, y por la que se modifican la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, la Orden HFP/227/2017, de 13 de marzo, y por la que se aprueba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, y el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica²³⁷.

Del mismo modo que hemos comentado previamente en materia de IRPF, los territorios forales de Navarra y el País Vasco han elaborado sus propios textos legales en relación con este tributo. Respectivamente encontramos:

- La Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades²³⁸.

²³⁵ BOE-A-2014-12328. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/27/con> (Última consulta, febrero 2024).

²³⁶ BOE-A-2015-7771. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/2015/07/10/634/con> (Última consulta, febrero 2024).

²³⁷ BOE-A-2024-10574. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/o/2024/05/21/hac495> (Última consulta, junio 2024).

²³⁸ BON N.º 251 - 31/12/2016. Disponible en: <https://www.lexnavarra.navarra.es/detalle.asp?r=38307#Ar.10> (Última consulta, mayo 2024)

- La Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades²³⁹.

Sin perjuicio de la normativa mencionada previamente, los Convenios de Doble Imposición Internacional también se recogen este impuesto a la hora de aplicársele el mismo²⁴⁰.

8.6.2.2.- Naturaleza del impuesto

La naturaleza del impuesto hace referencia a aquellas características y elementos particulares que lo diferencian de otros tributos. En este sentido, se debe acudir al artículo 1 de la LIS, donde se recoge que es directo y personal.

- Por directo, no está permitida la repercusión de la cuota tributaria hacia un tercero, que un tercero se haga cargo de la cantidad monetaria adeudada para con el ente obligado.
- Por otro lado, el IS es personal, dado que quien realiza el hecho imponible es una persona jurídica, en tanto en cuanto todas las rentas que se relacionen con la sociedad se encuentran sometidas a gravamen.

También se podría concluir que, al igual que la mayoría de los tributos, es periódico, dado que su devengo se produce anualmente.

Otro aspecto relacionado con el artículo 1 es su ámbito de aplicación. El artículo 2, relativo al ámbito espacial, recoge en su apartado primero que el mismo “*se aplicará en todo el territorio español*”²⁴¹.

8.6.2.3.- Contribuyente

En relación con el contribuyente, el criterio general es que se encuentran sometidas al IS aquellas personas jurídicas (sociedades, con carácter general), que tengan residencia en territorio español.

El artículo 7 recoge también aquellas excluidas al sometimiento de este:

²³⁹ BOB 13 Diciembre. Disponible en: https://www.bizkaia.eus/Ogasuna/Zerga_Arautegia/Indarreko_arautegia/pdf/ca_11_2013.pdf?hash=6f1e28ede91a5a24467ec8332de7be61&idioma=CA (Última consulta, mayo 2024)

²⁴⁰ Rescatando el Convenio entre España y Reino Unido, uno de los tributos a los que les será de aplicación este acuerdo es el IS.

²⁴¹ CENCERRADO, MILLÁN, Emilio: “El Impuesto sobre Sociedades”. En VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 6ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2021, págs. 159 y 160.

Por un lado, las sociedades civiles sin objeto mercantil. Por “Sociedad Civil”, el CC recoge en su precepto 1665 que “(...) es un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias”. Más adelante, el artículo 1671 se limita a aclarar los dos tipos de sociedades civiles, universal y particular²⁴².

Dado que la sociedad civil posee, con carácter general, una actividad mercantil, y que el fin último de las mismas es repartir las ganancias entre los socios, aquellas que, en sentido contrario, no se dediquen a actividades mercantiles, no se encontrarán sujetas al IS.

Por otro lado, también se consideran que no están sujetas al gravamen del IS las Uniones Temporales de Empresas²⁴³ (UTE en lo sucesivo). En este sentido, las UTE no deja de ser un contrato asociativo entre dos o más empresas, de carácter temporal²⁴⁴ para la colaboración y ejecución de una obra o servicio. El contrato asociativo ha de formalizarse en escritura pública, aunque, al no poseer las UTE personalidad jurídica²⁴⁵, no se inscriben en el RM sino en un registro administrativo para tal fin, tal y como se recoge en el artículo 8 de la Ley de las UTE.

Más allá de los recogidos en el artículo 7 de la LIS, en España existen otros entes que no poseen personalidad jurídica propia, por lo que no se encontrarían sujetos a tal impuesto, tales como: las comunidades de bienes, las herencias yacentes, cualquier entidad que constituya una unidad económica o un patrimonio separado que, aun así, sea susceptible de imposición; las constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a las de las entidades de atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas²⁴⁶, tal y como se recoge en el artículo 6.1 LIS²⁴⁷, y el 35.4 de la LGT.

²⁴² En los artículos 1.672 a 1.678 (ambos incluidos), se recogen las principales características de ambos tipos de sociedades civiles.

²⁴³ Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional. BOE-A-1982-13818. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/1982/05/26/18/con> (Última consulta, febrero 2024).

²⁴⁴ Máximo veinticinco años, salvo en ciertos casos.

²⁴⁵ El artículo 7 de la LUTE recoge que “*La Unión Temporal de Empresas no tendrá personalidad jurídica propia*”.

²⁴⁶ AEAT: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-sociedades-2020/capitulo-1-cuestiones-generales/quienes-son-contribuyentes-impuesto-sobre-sociedades-contribuyentes/sin-personalidad-juridica.html> (Última consulta, marzo 2024).

²⁴⁷ Artículo 6.1: “*Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este Impuesto, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se*

Otro criterio que se recoge en el apartado segundo del artículo 7 es el relativo a las rentas que son gravadas. En este sentido, los obligados tributarios serán gravados por su renta mundial, es decir, “*por la totalidad de la renta con independencia de donde se hubiere producido*”²⁴⁸.

8.6.2.4.- Residencia y domicilio fiscal

Otro aspecto de especial relevancia es el de residencia. Para que se encuentren sometidas al IS deben de ser residencias en territorio español. Por ello, debe cumplirse, al menos, uno de los siguientes hechos que se recopilan en el artículo 8:

- El primer apartado se refiere a aquellas que se hubieran “*constituido conformes a las leyes españolas*”.

Como se refiere a entes con personalidad jurídica, este apartado a) incluye a las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada, comanditarias, colectivas, laborales²⁴⁹, cooperativas²⁵⁰, unipersonales²⁵¹, agrupaciones de interés económico²⁵², entre otras.

También, en el caso de las sociedades mercantiles, la obligatoria constitución mediante escritura pública, con el contenido que en su caso obligue la Ley a aparecer en sus Estatutos, y ulterior elevación al RM correspondiente, en cada caso.

- El segundo apartado se refiere al domicilio social en territorio español.
- Por último, su sede de dirección efectiva en este territorio.

En relación con estos dos últimos apartados se encuentra el domicilio fiscal, el cual suele coincidir con el social, si bien por este último se entiende aquél donde se realice la efectiva gestión de la actividad económica. Por último, y en defecto de lo anterior, se

refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio”.

²⁴⁸ CENCERRADO, MILLÁN, Emilio: “El Impuesto sobre Sociedades”. En VV.AA., ALIAGAAGULLÓ, Eva (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 6ª ed. ob. cit., págs. 160 a 162.

²⁴⁹ Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas. BOE-A-2015-11071. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2015/10/14/44/con> (Última consulta, febrero 2024).

²⁵⁰ Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. BOE-A-1999-15681. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/1999/07/16/27/con> (Última consulta, febrero 2024).

²⁵¹ Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada. BOE-A-1995-7240. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/1995/03/23/2> (Última consulta, febrero 2024).

²⁵² Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico. BOE-A-1991-10511. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/1991/04/29/12/con> (Última consulta, febrero 2024).

presumirá que el domicilio fiscal es aquel donde se encuentre el mayor inmovilizado de la sociedad.

8.6.2.5.- *Devengo*

La LIS hace coincidir el periodo impositivo, el cual no puede ser superior a doce meses (un año), con el ejercicio económico y contable. En este sentido, el devengo del IS se produce el último día del periodo impositivo. Así, pues, si la actividad inicia el uno de enero y finaliza el treinta y uno de diciembre, cumpliéndose así el periodo máximo de doce meses de periodo impositivo, el devengo del impuesto se producirá el último día del mes.

Sin embargo, no todas las empresas realizan una actividad económica de manera duradera y permanente. Por ello, a veces el periodo impositivo suele ser inferior a los doce meses. El artículo 27 recoge en su apartado 2 supuestos en los que concluirá el periodo impositivo con “antelación”, es decir, aquel periodo en el que el ejercicio económico de la sociedad no coincide con el año natural, siendo el mismo inferior a doce meses²⁵³.

8.6.2.6.- *Hecho Imponible*

La LGT establece en su artículo 20 que el “*hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal*”. También, cada ley reguladora de tributos podrá establecer supuestos de no sujeción.

Por ello, habrá que remitirse a la ley reguladora del IS. Tal y como recoge el artículo 4 LIS, constituye el hecho imponible “*la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen*”. De este extracto del artículo 4 se puede concluir que los contribuyentes deberán tributar por su renta mundial.

En cambio, el artículo 9 recoge aquellos entes, tanto públicos como privados, que se encuentran total y parcialmente exentos del IS²⁵⁴.

²⁵³ CENCERRADO, MILLÁN, Emilio: “El Impuesto sobre Sociedades”. En VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 6ª ed. ob. cit., pág. 169.

²⁵⁴ Ibidem, págs. 166 a 168.

8.6.3.- Tributación

Con carácter general, las SSAADD tributan al régimen general del IS sobre la LIS. Sin embargo, existían ciertas particularidades de las que podían aprovecharse.

8.6.3.1.- Tributación general

Las SSAADD tributan, al igual que cualquier otro ente con personalidad jurídica, de acuerdo con las reglas establecidas en la LIS, sin perjuicio de lo que pudiera establecer una norma especial. En este sentido, la LD y RDSAD no recogen ningún criterio específico.

En primer lugar, y por lo que se refiere a la determinación de la base imponible, el artículo 10.1 LIS se remite al resultado contable. Esta cuantía se encuentra en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y está determinada por la diferencia entre los ingresos obtenidos y los gastos realizados durante el ejercicio económico correspondiente.

La LIS no recoge lo que se ha de entender por gasto e ingreso, ya que remite al PGC correspondiente, en cada caso²⁵⁵.

➤ Así, pues, define los ingresos como *“incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios”*²⁵⁶.

➤ Por otro lado, el PGC entiende por gastos aquellos *“decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales”*²⁵⁷.

Una vez obtenida la base imponible, con independencia de si resulta positivo o negativo, se han de realizar los ajustes fiscales correspondientes. Un ejemplo de ello sería

²⁵⁵ Actualmente existen dos: el denominado Plan General de Contabilidad, y el Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES). Por un lado, el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

BOE-A-2007-19884. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/11/16/1514/con> (última consulta, junio 2024). Por otro lado, se encuentra el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas. BOE-A-2007-19966. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/11/16/1515/con> (Última consulta, junio 2024).

²⁵⁶ Artículo 4º.4 PGC, primera parte, del “Marco conceptual de la Contabilidad”.

²⁵⁷ Artículo 4º.5 PGC, primera parte, del “Marco conceptual de la Contabilidad”.

la contabilización de aquellos ingresos que deben ser gravados por el IS y que, en tal caso, no están registrados. En este caso, se realizaría un ajuste positivo sobre el Resultado Contable obtenido.

Otro aspecto relevante es el relativo a la imputación temporal de los ingresos gastos durante el ejercicio económico; es decir, cuándo ha de realizarse el apunte contable correspondiente. Pues bien, en España existen dos criterios: el principio de devengo y el de caja.

El criterio contable utilizado es el de devengo. Este criterio consiste en imputar el hecho jurídico-económico en la fecha que se produzca, con independencia de si el cobro o pago se produce en tal momento o con posterioridad. Por ende, se puede dar el supuesto de que difieran los ingresos (cobros) de los gastos (pagos). Así, pues, es de esperar que los gastos serán fiscalmente deducibles sí se han contabilizado en la correspondiente Cuenta de Pérdidas de Ganancias, sin perjuicio de sus ulteriores pagos²⁵⁸.

Por otro lado, para obtener la cuota íntegra es preciso realizar también las correcciones derivadas de las amortizaciones. Las amortizaciones no dejan de ser una pérdida de valor que se producen en los bienes que integran la sociedad por el simple funcionamiento de estos en el ejercicio económico de la sociedad.

- Son clasificadas en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias como un gasto, aunque no son un gasto en sentido estricto, puesto que la sociedad no debe hacer frente a ningún pago por el uso de sus activos.
- Por su parte, en el Balance de Situación son clasificados como una cuenta de compensación de activo en el “Activo” propiamente dicho. Las variables para tener en cuenta a la hora de calcular las amortizaciones son el valor de adquisición del activo, los periodos máximos de amortización que otorguen las tablas, así como el coeficiente lineal máximo.

Como es obvio, no todos los bienes se deprecian de forma homogénea con el paso del tiempo, ni se usan la misma de cantidad de ocasiones durante el ejercicio económico. Por ello, la LIS recoge en su artículo 12 diferentes sistemas de amortización.

Un aspecto relacionado con los jugadores de fútbol es el relativo a su amortización. A efectos contables, estos son considerados como un inmovilizado

²⁵⁸ Artículo 11 LIS.

inmaterial²⁵⁹ ²⁶⁰ que disponen de una vida útil (normalmente el periodo por el que se ha suscrito el contrato entre el Club y el jugador). Como es bien sabido, todos los inmovilizados (a excepción de los terrenos) se deprecian con el paso del tiempo, incurriendo la sociedad en un gasto²⁶¹ durante la vida útil de los bienes afectos a la actividad económica empresarial.

En este sentido, el fichaje de un jugador profesional se realizará por el importe que se haya acordado en el contrato de traspaso del futbolista con otro Club, adiciones aparte. Por su parte, el RD 1006/1985 estipula que todos los contratos entre un futbolista y su Club han de tener una duración determinada. De este modo, la amortización suele realizarse de manera lineal (en el tiempo) a través de cuotas constantes hasta el término del contrato. Sin embargo, es normal que se produzcan renovaciones en los contratos con anterioridad a la extinción por llegada a término del (todavía) vigente.

Esto provocaría que las siguientes cuotas de amortización difieran de las previas a la renovación. Dicho de otro modo, como el jugador ya ha sido amortizado parcialmente en cuotas anuales (desde la suscripción del contrato hasta el acuerdo de prórroga del mismo), esto provocará que la cantidad pendiente de amortizar hasta la llegada a término del contrato “renovado” sea inferior anualmente, al dividirse la cuantía pendiente en un mayor número de años²⁶².

Por último, en relación con aquellos gastos no deducibles fiscalmente, el artículo 15 LIS recoge diversos tipos en este sentido. A modo de ejemplo, cabe citar las multas y sanciones penales, los donativos y liberalidades, aquellos que representen una retribución de los fondos propios, como puede ser el caso de los dividendos, etc.

²⁵⁹ Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible. BOE-A-2013-5827. Disponible en: [https://www.boe.es/eli/es/res/2013/05/28/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/res/2013/05/28/(1)/con) (Última consulta, mayo 2024)

²⁶⁰ De este modo se estipula en el Plan General Contable específico del que gozan las SSAADD. a raíz de la Orden de 27 de junio de 2000 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas. BOE-A-2000-12302. Disponible en: [https://www.boe.es/eli/es/o/2000/06/27/\(1\)](https://www.boe.es/eli/es/o/2000/06/27/(1)) (Última consulta, mayo 2024)

²⁶¹ No es un gasto en sentido estricto; no existe una obligación para con un tercero de hacer frente al mismo. Contablemente se refleja como una cuenta de compensación (de valor) de activo con el signo (-).

²⁶² RÍOS MOYADO, Bruno y RENGIFO DORADO, Hugo: Contabilidad y finanzas en el fútbol español, vol. 7, Universidad de Córdoba, 2023, págs. 66 a 70. Disponible en: https://www.uco.es/docencia_derecho/index.php/RAYDEM/article/viewFile/318/378

Una vez realizados todos los ajustes necesarios (incluida la compensación de bases imponibles de ejercicios anteriores) para obtener la base imponible²⁶³, el siguiente paso es obtener la cuota íntegra mediante un gravamen que, para las SSAADD (y para las sociedades capitalistas, en general) asciende al 25%²⁶⁴.

8.6.3.2.- Cuestiones controvertidas

A) Caso “Ayuda de Estado”

Como es bien sabido, cuando la LD de los años 90 entró en vigor, obligó a todos los Clubs deportivos que participasen en categorías profesionales oficiales de ámbito estatal a convertirse en SAD, debido fundamentalmente a las altas tasas de endeudamiento que debían soportar (o la mala situación económica en que se encontraba la mayoría).

Sin embargo, se estableció en una DA del mismo texto legal que, si tras la entrada en vigor de ésta, se cumplían con ciertos requisitos, se podía conservar su forma jurídica. Tal es el caso del Real Madrid Club de Fútbol, Athletic Club, Club Atlético Osasuna y el Fútbol Club Barcelona.

En este sentido, los Clubs de Fútbol, en términos generales, son consideradas a efectos del IS como entidades sin ánimo de lucro. Así, pues, el artículo 9 LIS, relativo a las exenciones sobre este impuesto, señala en su artículo 2 que “*estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002 (...), las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título*”.

La cuestión abordada es que todos los Clubs convertidos en SAD tributaban al igual que cualquier otra sociedad mercantil, al tipo general de gravamen del IS, (casi) sin ninguna particularidad, mientras que los 4 Clubs mencionados con anterioridad se consideraban parcialmente exentos de tal impuesto, lo que comportaba la aplicación de un tipo de gravamen inferior al general²⁶⁵.

A estos 4 Clubs se les aplicaba la normativa específica de la LIS contenida en el Título VII Capítulo XIV, relativa al “*Régimen de entidades parcialmente exentas*”.

²⁶³ Resaltar que solo se han llevado a cabo comentarios sobre los ajustes más relevantes para el fútbol profesional, aunque no todos los posibles.

²⁶⁴ CENCERRADO, MILLÁN, Emilio: “El Impuesto sobre Sociedades”. En VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 6ª ed. ob. cit., págs. 169 a 225.

²⁶⁵ GARCÍA CABA, Miguel María: “Capítulo 9: Los Clubs Deportivos”. En VV. AA PALOMAR OLMEDA, Alberto y PÉREZ GONZÁLEZ, Carmen (coord.): *Derecho Deportivo: Legislación, comentarios y jurisprudencia*, 3ª ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2022, págs. 587 y 588.

La polémica surge porque, al considerarse entidades parcialmente exentas del IS, su gravamen era del 25%, mientras que el tipo general aplicable a aquellos Clubs a los que se les obligó a convertirse en SAD tras la entrada en vigor de la LD eran sometidos al 30%²⁶⁶.

La evolución desde finales del siglo pasado hasta hoy de los tipos de gravámenes que afectan tanto a las SAD como a los Clubs de fútbol se encuentran en la siguiente tabla:

Tabla 11: Clubs vs SAD: Gravamen IS

| Gravámenes | | |
|-------------------------------------|------------------------|-------------|
| Años | Clubs de Fútbol | SAD. |
| Desde 1.990 hasta 2.006 | 25% | 35% |
| 2.007 | 25% | 32,5% |
| Desde 2.008 hasta 2.014 | 25% | 30% |
| 2.015 | 25% | 28% |
| Desde 2.016 hasta hoy en día | 25% | 25% |

Fuente: Elaboración propia a través de los datos proporcionados por la AEAT y el BOE.

Este trato desigual en materia tributaria para los distintos entes que se encontraban en un mismo sector (e incluso en una misma competición) hizo despertar el interés de la Comisión Europea quien consideró a través de una Decisión, que dicho régimen especial podía considerarse como una ayuda de Estado ilegal. Así, en primer lugar, el Fútbol Club Barcelona recurrió ante el Tribunal General de la Unión Europea²⁶⁷ tal decisión, dándole la razón al alegar que la Comisión Europea no había argumentado de forma contundente

²⁶⁶ En el año 2.006, el gravamen general era del 35%, en el ejercicio 2.007 del 32,5%, en el año 2.008 del 30%, y a partir del año 2016 asciende al 25%, mismo gravamen que para las entidades sin ánimo de lucro.

²⁶⁷ Primera instancia de las dos que conforman el órgano de justicia de la Unión Europea: Tribunal General y Tribunal de Justicia.

tal ventaja sobre aquellos Clubes que no tenían la obligación, a raíz de la entrada en vigor de la LD, de convertirse en sociedades mercantiles (SSAADD)²⁶⁸.

La Comisión recurrió la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea en el plazo establecido (2 meses) y, finalmente, la Sentencia del Tribunal de Justicia del 4 de marzo de 2021²⁶⁹ declara, que el Reino de España ha incurrido en dicha ayuda de Estado ilegal en pro de aquellos Clubs que no fueron convertidos en SAD., dándole por tanto la razón a la Comisión.

El primer fundamento de dicha Sentencia es el relativo al artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE en lo sucesivo). Así, para que una medida adoptada por un Estado miembro pueda estar recogida en tal precepto, de la jurisprudencia de tal órgano han de darse distintos requisitos:

- Que se trate de una intervención del Estado o directamente mediante fondos estatales.
- Que pueda afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.
- Que confiera una clara ventaja a su beneficiario.
- Que falsee o amenace la competencia²⁷⁰.

En segundo lugar, el Tribunal hace una distinción en materia tributaria entre las entidades sin ánimo de lucro y el régimen general de las sociedades mercantiles, destacando que el reducido tipo efectivo de las primeras podría beneficiar de forma ilimitada e indefinida, y de forma individual, a cada uno de los Clubs acogidos a tal régimen²⁷¹.

En resumidas cuentas, el órgano sentencia que se produjo un trato desigual que podría afectar a la libre competencia e igualdad de oportunidades dentro del sector futbolístico durante el periodo que abarca desde la entrada en vigor de la LD hasta la fecha en la que se obliga al Estado español a modificar tal situación. Así, lo que se produjo fue la reducción del tipo general del 35% al 25% sobre el IS para aquellos entes que

²⁶⁸ Enlace de referencia: <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2021-03/cp210032es.pdf> (Última consulta, mayo 2024).

²⁶⁹ Enlace de referencia a la sentencia: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A62019CJ0362> (Última consulta, febrero 2024).

²⁷⁰ Párrafo 57.

²⁷¹ Párrafo 68.

tuvieron que convertirse por imperativo de la LD en SAD, equiparando ambos gravámenes. Del mismo modo, esto se produjo a raíz de la DA 7ª de la LD, donde se recogían aquellos requisitos que se debían de cumplir para no tener que constituirse como SAD., aspecto que al parecer no se tuvo en cuenta cuando se redactó tal texto legal.

B) Donativos

La regla general que establece la LIS para los donativos y liberalidades es que no son considerados como gastos fiscalmente deducibles. Sin embargo, el apartado e) que no serán considerados como tal aquellos que sean destinados a “(...) *promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios (...)*”, entendiéndose, en el caso de las SSAADD, su objeto social.

Así, pues, en el caso de que un Club reciba un donativo por parte de la SAD para cumplir con su objeto social, éstas serán fiscalmente deducibles para la donante.

Los donativos pueden ser tanto en forma dineraria como no dineraria. En este último caso, cuando sea no dineraria, el criterio elemental es que el donante deberá integrar en la base imponible del ejercicio económico en el que se haya producido tal acto, la diferencia entre el valor de mercado del bien correspondiente y el valor contable por el que se haya dado de alta.

No obstante, se ha señalado por parte de la doctrina diversos requisitos que se han de cumplir para que la donación no dineraria no produzca rentas que se deban incluir en la base imponible del donante, y que, además, pueda ser fiscalmente deducible; a saber:

- Que el donativo sea dinerario o de otro tipo.
- Que la cantidad monetaria sea destinada a la promoción y desarrollo de actividades deportivas no profesionales.
- Que exista un vínculo contractual. Dicho de otro modo, que el donante sea una SAD y el donatario un equipo deportivo no profesional²⁷².

²⁷² CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “Algunas cuestiones de actualidad del régimen tributario de las SAD”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 30/2010, BIB 2010/1979, págs. 9 a 11.

C) Ganancias de Patrimonio diferidas

El Capítulo XVIII del derogado TRLIS establecía, hasta la entrada en vigor de la LIS, de un régimen específico para aquellas SSAADD que han sido creadas mediante adscripción.

Como hemos tenido ocasión de comentar, las SSAADD pueden ser constituidas mediante tres procedimientos: transformación, adscripción y constitución. Parece lógico que el presente Capítulo XVIII se centre únicamente en los casos de adscripción, ya que no dejan de ser una escisión de un equipo que se encuentre en competiciones oficiales profesionales de ámbito nacional. Así, pues, del Club de fútbol (sociedad originaria) se “desprende” aquel equipo que se encuentre en tales competiciones.

Sin embargo, el equipo que ha de transformarse en SAD venía utilizando aquellos bienes y derechos que se encontraban integrados en el Balance de Situación del ente originario; del ente del que se ha desprendido, el Club.

El Club originario deberá realizar la cesión tanto del activo como del pasivo, de aquellos elementos, así como los RRHH que hayan sido generados por el equipo profesional y que “se encuentren al servicio de éste”, entendiéndose por esto como el uso recurrente de los mismos. Por ende, el Club dará de baja tales elementos por su valor neto contable (valor en libros – amortizaciones – deterioros, etc.) y la SAD los dará de alta por su valor de mercado. Dado que tales valores casi nunca coinciden, la diferencia entre ellos sería una ganancia patrimonial a efectos del IS. No obstante, en este caso, el artículo 129.1 TRLIS determinaba que tales incrementos no se han de incluir en la base imponible del ejercicio económico en el que se produzca la correspondiente adscripción.

Continúa el apartado 2 de dicho artículo explicando que las SSAADD debían realizar los correspondientes ajustes de valor, así como las amortizaciones en los bienes afectos. Además, como este hecho se consideraba una cesión “parcial” de activo y pasivo, la SAD adscrita se subroga en aquellas obligaciones de carácter tributario de los que era titular el Club deportivo, pero por la razón de los activos y pasivos que hubieran sido cedidos²⁷³.

²⁷³ *Ibid.*, págs. 7 a 9.

D) Plan de Saneamiento

Esta cuestión se inicia en el Convenio firmado en el año 1.991 entre el CSD y la Liga Nacional Profesional de Fútbol (LNFP en lo sucesivo) a través del cual se buscaba sanear las cuentas de los hasta entonces Clubs de fútbol, dado que la situación era crítica al encontrarse la mayoría demasiado endeudados. En concreto, se querían cancelar aquellos pasivos exigibles²⁷⁴ del Balance de los equipos que participaban en competiciones oficiales de la “Primera y Segunda División A”.

Así, pues, en el marco de la DA 13º, aquellos Clubs que suscribieran el denominado Plan de Saneamiento del Fútbol Profesional, la LNFP se novará²⁷⁵ en las obligaciones contraídas por estos, haciendo a la misma frente “con sus propios recursos” al pago de lo que se puede considerar como una deuda privada, contraída en el ejercicio del objeto social del Club²⁷⁶. Dispone, además, la DA 13º en su apartado, que la LNFP se hará cargo de las Deudas Tributarias, así como cualesquiera que hayan sido contraídas contra otros entes públicos, como por ejemplo la Seguridad Social.

Del mismo modo, y al producirse la novación, la LNFP en la condición de deudor que, a priori, era el Club, éste debería de hacer frente a tales deudas “*en la forma, cuantía y plazos que se establezca, con los organismos acreedores*” correspondientes.

La otra cara de la moneda consistía en que esta acción por parte de la LNFP se llevó a cabo a cambio de que los Clubs, de forma progresiva, al mismo ente deportivo dos pagos: la denominada “cuota de participación en las competiciones” y las “cuotas extraordinarias” como contraprestación por la novación de la LNFP para la cancelación de las deudas. Tal cuota consistía en un pago diferido que habían contraído diversos Clubs de Fútbol con la AEAT en concepto de IS.

Por ello, las cuotas extraordinarias no dejan de ser un pago de una deuda contraída con anterioridad, la cual ya no es frente la Hacienda Pública, sino la LNFP.

²⁷⁴ El pasivo exigible es aquel contraído con terceros. Se divide tanto en Corriente como No Corriente, en función del plazo por el que se hayan suscrito las obligaciones de pago.

²⁷⁵ En este sentido, la cuantía, intereses, forma y plazo de pago para con los distintos organismos públicos sigue siendo idéntica. Únicamente se modifica la condición de deudor.

²⁷⁶ CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “Algunas cuestiones de actualidad del régimen tributario de las SAD.”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento* núm. 30/2010, ob. cit., págs. 11 y 12.

En este sentido se pronunció el TS en su sentencia en casación núm. 4315/2003, del 27 de noviembre de 2008²⁷⁷, acerca de la deducibilidad de las denominadas “cuotas extraordinarias” a efectos de la liquidación IS. En dicho pronunciamiento, uno de los aspectos resaltados por la Inspección de la AEAT era que contabilizaron como un gasto un importe derivado de la deuda que habían contraído con anterioridad, y que acordaron con la LNFP liquidar de forma progresiva. Estos pagos contraídos y asumidos por la mayoría de los Clubs de alto nivel para con la LNFP se corresponden con el ya mencionado Plan de Saneamiento. Así, dicta el TS que tales deudas que el Club Athletic tiene con la LNFP no son una cuota por el mero hecho de ser un miembro de la Liga, sino que se corresponden con el Plan de Saneamiento que el Club firmó años atrás por el que se comprometió a abonar de forma periódica a la LNFP aquellas deudas que éste tenía con la Hacienda Pública, haciéndose la Liga por aquel entonces cargo de tales pasivos con sus propios medios²⁷⁸.

E) Sanciones de carácter deportivo

Otro aspecto de especial relevancia es el relativo a las sanciones que pueden interponer aquellos organismos con potestad sancionadora dentro del sector futbolístico a las SAD., así como a sus integrantes (por ejemplo, directivos).

La LIS establece como regla general en su artículo 15 c) que no son considerados como gastos fiscalmente deducibles “*Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo*”. En este sentido, las sanciones penales y administrativas, pese a que no se haga referencia, corresponden a los poderes públicos, a través de los tribunales mediante su ejercicio de potestad sancionar de “juzgar y hacer ejecutar lo ejecutado”.

Así, la cuestión es si las sanciones que los órganos con potestad sancionadora en el ámbito futbolístico pueden ser -o no- fiscalmente deducibles a efectos de calcular la base imponible en el IS.

Actualmente, no existe en España un cuerpo normativo donde se recopilen todos aquellos entes a los que se les ha otorgado potestad sancionadora. Sin embargo, en el ámbito deportivo, la LD de los años 90 sí recoge en su Título XI, relativo a “*La disciplina deportiva*”, aquellos entes a los que se le otorga legitimación en el plano sancionador.

²⁷⁷ Enlace de referencia a la sentencia: <https://vlex.es/vid/53886664> (Última consulta, marzo 2024).

²⁷⁸ Fundamento de Derecho 4º.

El artículo 74.2 LD establece que el ejercicio de la potestas disciplinaria deportiva recaerá, entre otros, en las Federaciones deportivas, las Ligas Profesionales sobre los Clubs deportivos, etc. Así pues, la potestad sancionadora en materia administrativa, tal y como dicta la Audiencia Nacional, que se les otorga a los entes del artículo mencionado, comporta necesariamente que tales sanciones no puedan ser deducibles fiscalmente en el IS²⁷⁹.

Desde esta perspectiva, la Audiencia Nacional (AN en lo sucesivo), en su sentencia del 30 de mayo de 2007²⁸⁰, confirma que las sanciones impuestas por los entes deportivos con potestad sancionadora no son fiscalmente deducibles. Así se deduce de lo establecido tanto en la normativa reguladora del IS, como en la LD, donde se recogen diversos artículos que mencionan tanto la capacidad sancionadora de los órganos de las Federaciones deportivas españolas, así como su efectiva colaboración con la Administración. En este sentido la AN aclara que *“De lo establecido en estas normas (artículo 14 de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades²⁸¹; LD artículos 30, 33 y 84) se aprecia el carácter administrativo, tanto de los órganos encargados del régimen sancionador, como de las infracciones y sanciones impuestas, fruto del ejercicio de potestades de ese carácter. (...). En consecuencia, no son deducibles las cantidades satisfechas para pagar las multas que le han sido impuestas como sanciones deportivas”*²⁸².

F) Conclusión anticipada del periodo impositivo

Como se ha indicado previamente, el periodo impositivo, con carácter general, coincide con el año natural, siendo el inicio de este el 1 de enero del año correspondiente, y finalizando el 31 de diciembre de este. Sin embargo, del art. 27 recoge diversos supuestos en su apartado 2º donde tal periodo concluye con anterioridad.

Del mismo modo, en el ámbito futbolístico esta conclusión anticipada se produce cuando un Club pasa de tributar a un porcentaje a otro, sea mayor o menor. El art. 27.2.c) LIS lo establece de tal forma: *“Cuando se produzca la transformación de la forma societaria de la entidad, o la modificación de su estatuto o de su régimen jurídico, y ello*

²⁷⁹ CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “Algunas cuestiones de actualidad del régimen tributario de las SAD.”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento* núm. 30/2010, ob. cit., págs. 12 y 13.

²⁸⁰ JT 2008\207.

²⁸¹ BOE-A-1978-31230. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/1978/12/27/61> (Última consulta, marzo 2024).

²⁸² Fundamento de Derecho 8º.

determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario distinto”.

En términos generales, los Clubs de fútbol que no fueron transformados por imperativo de la LD en sociedades mercantiles, son considerados a efectos del IS como entes parcialmente exentos del mismo. Sin embargo, se puede dar el caso de que se encuentren sometidos a otros regímenes:

Pese a que el artículo 13 de la LD establece que el fin último de los Clubs de fútbol, es decir su objeto social, es *“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”* no implica que durante la vida del ente deportivo este no pueda obtener un rendimiento; unas ganancias económicas.

En este sentido, el artículo 9 de la LIS recoge en su apartado 3º a) que estarán exentos en los términos del Capítulo XIV del Título VII, *“las entidades e instituciones sin ánimo de lucro (...)”*. Este Capítulo recoge el régimen particular de las entidades que se encuentran parcialmente exentas de tal tributo. En el mismo, se recogen en presente artículo 110 aquellas rentas obtenidas por el Club que, en su caso, se encontrarían exentas a efectos del IS, entre los que se pueden destacar las cuotas que han sido satisfechas por asociados o colaboradores, es decir, las cuotas abonadas por aquellos considerados como socios del Club de fútbol²⁸³.

Más allá de las rentas exentas, y sin obviar los dos gastos del artículo 11.2 que no serán fiscalmente deducibles para tales entes, los criterios para tener en cuenta para calcular la base imponible serán atendiendo a las disposiciones generales del IS a tal efecto. Además, el gravamen aplicable es el tipo general del 25% sobre la correspondiente Base Imponible.

Del artículo 9.3 LIS se desprende que, aquellas entidades deportivas que se encuentren recogidas en el mismo, pese a que estén sujetas al ser consideradas con personalidad jurídica, estarán parcialmente exentas de tal gravamen.

²⁸³ Artículo 110.1.a).

Otro supuesto es el de aquellas entidades deportivas que se encuentren sometidas²⁸⁴ a la Ley de Mecenazgo²⁸⁵. El artículo 2 de la presente Ley recoge aquellos entes que se encuentran reguladas, así como cualesquiera que cumplan los de artículo 3. En el caso de los Clubs de fútbol, deberán ser considerados, bien como fundación, bien asociaciones declaradas de utilidad pública por el órgano competente a tal efecto.

El régimen tributario aplicable a aquellos Clubs que puedan acogerse a la presente Ley de Mecenazgo se encuentra en el artículo 6 y siguientes. A modo de ejemplo, todas aquellas donaciones que hayan recibido para contribuir con los fines de tal entidad, los dividendos y demás rendimientos del ente, así como las rentas económicas derivadas de las explotaciones económicas exentas del artículo 7. Además, el tipo de gravamen aplicable a todas aquellas rentas que hayan obtenido y no tengan la consideración de exentas, es del 10%. Por su parte, se recogen también un gran abanico de posibles deducciones y bonificaciones de la cuota del IS que pueden ser aplicables a todos aquellos entes acogidos a la Ley de Mecenazgo.

Por otro lado, aquellos entes del sector futbolístico que no cumplan con los criterios del artículo 3 de la Ley Mecenazgo serán consideradas, a efectos del IS, como entes parcialmente exentos. Aquí se acogerían, entre otros, gran parte de los Clubs deportivos, dado que su objeto social no está relacionado con el ánimo de lucro²⁸⁶.

Por último, se establece en la LIS un régimen con particularidades para empresas de reducida dimensión. El criterio establecido para ser declarada como “empresa de reducida dimensión”²⁸⁷. En concreto, el Capítulo XI acoge en su artículo 101.1 que el mismo se aplicará, con sus respectivos incentivos fiscales a aquellas empresas “*siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros*”.

²⁸⁴ Sometidas, en el sentido de estar acogidas a todos los puntos del presente cuerpo legal. Tal Ley es de adscripción voluntaria, por lo que, si se renuncia a la misma, se aplicarán las normas y criterios generales establecidos en la LIS.

²⁸⁵ Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. BOE-A-2002-25039. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2002/12/23/49/con> (Última consulta, febrero 2024).

²⁸⁶ No existe ningún equipo de fútbol profesional que pueda acogerse a esta Ley de Mecenazgo. El propio texto recoge una lista taxativa de organismos e instituciones en su artículo 2 que podrían ser consideradas como entidades sin fines lucrativos.

²⁸⁷ FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, María Luisa: “La fiscalidad de los Clubs de fútbol profesionales como SAD.”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 17/2006, BIB 2006/1128, págs. 8 a 12.

El artículo 102 y siguientes recogen diversos derechos a los que se pueden acoger las sociedades de reducida dimensión, tales como libertad de amortización, así como reducciones en su Base Imponible²⁸⁸.

Pues bien, cada uno de estos regímenes está sometido a un gravamen distinto, tal y como se muestra en la siguiente tabla²⁸⁹:

Tabla 12: Gravámenes IS entes deportivos

| Entidad | Gravamen |
|---------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|
| Declarada de utilidad pública | 0% |
| Acogidas a la Ley de Mecenazgo | 10% |
| Parcialmente exentas | 25% |
| Reducida dimensión | Hasta 10.000.000€: 23%. Exceso: 25%, con minoración BI en 10%. |
| Sociedad Anónima Deportiva | 25% |

Fuente: Elaboración propia.

Asimismo, puede ocurrir que un Club que, por ejemplo, fuera declarado de utilidad pública y, por ello, estuviera exento del IS, deje de estarlo y pase a tributar al tipo general del 25% en cualquier fecha dentro del ejercicio económico correspondiente.

Del mismo modo, aquellos Clubs acogidos al régimen particular de empresas de reducida dimensión, que tributaban a un gravamen inferior al general, tuvieran un Importe Neto de la Cifra de Negocios superior a 10.000.000€, dejando de estar sometidos, por tanto, a este régimen, tributando al régimen general del 25%²⁹⁰.

Pues bien, en la mayoría de los casos en los que se haya producido la creación de una SAD. a través de la adscripción y transformación conllevan la modificación del tipo

²⁸⁸ Actualmente no existe ningún equipo de fútbol profesional a la que se le pueda considerar como empresa de reducida dimensión. A modo de ejemplo, el Elche Club de Fútbol no cumpliría con el criterio del Importe Neto de la Cifra de Negocios debido a que supera el importe de 10.000.000 euros; en concreto, supera los 57 millones de euros. <https://statics-maker.llt-services.com/elc/documents/2023/04/14/284158f3-0542-4e57-b436-1ee813de2c86-825.pdf> (Última consulta, junio 2024).

²⁸⁹ Gravámenes a partir del año 2023.

²⁹⁰

https://www.supercontable.com/informacion/impuesto_sociedades/Tipos_de_gravamen_de_empresas_de_reducida_dimension..html (Última consulta, marzo 2024).

de gravamen. Esto provoca que, durante el mismo ejercicio económico, el ente deportivo se encuentre sometido a dos gravámenes diferentes sobre la renta.

En los supuestos de adscripción y transformación, si el equipo futbolístico accede a competiciones profesionales oficiales de ámbito nacional, esto provoca la denominada cesión de activo y pasivo, es decir, la transmisión de los elementos patrimoniales afecto. Así pues, la renta que vaya a ser gravada se entenderá generada de forma lineal, es decir, de forma constante durante todo el ejercicio económico, salvo prueba en contrario (presunción *iuris tantum*).

Por ende, una vez concluido el ejercicio económico del Club, este deberá formular las cuentas anuales, donde se establecerá la renta que va a ser gravada de forma proporcional a la parte que le correspondería hasta el cierre del ejercicio. Seguidamente, y una vez constituida la SAD, se iniciará de nuevo el ejercicio económico.

El tipo de gravamen en ambos periodos habrá de ser soportado por la SAD. Sin embargo, aquella renta generada durante el ejercicio económico hasta la adscripción o transformación del Club será gravada al régimen correspondiente, en cada caso; mientras que la posterior será sometida al tipo general al que tributan las SSAADD.

También se puede dar el supuesto de transformación “a la inversa”, es decir, de SAD a Club de fútbol acogido a cualquiera de los regímenes mencionados con anterioridad. En caso de que el equipo de fútbol haya descendido de aquellas competiciones que son consideradas como competiciones profesionales de ámbito estatal (DA 6º RDSAD), se podrá acordar la transformación del equipo de fútbol, conllevando ello la modificación del gravamen al que se encuentran sometidos, y la conclusión anticipada del ejercicio económico²⁹¹.

²⁹¹ CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “Algunas cuestiones de actualidad del régimen tributario de las SAD”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento* núm. 30/2010, ob. cit., págs. 13 a 15.

9.- Conclusiones

El propósito de este Trabajo Fin de Grado era realizar un análisis práctico sobre la tributación por el IRPF y el IS de los principales sujetos intervinientes en el fútbol profesional de nuestro país.

El primer punto de este trabajo lo hemos centrado directamente en la tributación de los futbolistas a en el IRPF, apoyándonos en aquellas normas que regulan esta relación laboral de carácter especial. Así, las dos principales fuentes de ingresos que hemos comentado son, por un lado, las que derivan directamente de su relación laboral con el Club; y por otro lado aquellas que emanan de la cesión y explotación de sus derechos de imagen (siendo éste el principal problema). En este apartado también hemos comentado dos sentencias que se centraban en la presunta evasión fiscal de las obligaciones tributarias que emanaban como consecuencia de la explotación de sus derechos de imagen.

Si bien es cierto que el artículo 31 de la Constitución española establece que todos deberán contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, no hay que olvidar que los jugadores profesionales de fútbol, pese a que tienen unos salarios astronómicos, no tienen una vida profesional tan larga como la de cualquier trabajo “ordinario”²⁹². También es importante recalcar que hay que luchar contra todo tipo de evasión tributaria, con independencia de la persona -física o jurídica- que lo realice, incluido el mundo del fútbol. Por ello, y atendiendo a lo importante que es el sector futbolístico español tanto desde un punto de vista económico como social, lo recomendable sería que, atendiendo a las especificidades de los futbolistas, se cree un marco jurídico-fiscal atractivo y estable en el tiempo para cualquier jugador que vaya a ser fichado por un Club español, sea nacional o extranjero.

Una propuesta a este respecto sería crear la posibilidad de que los futbolistas pudieran diferir el pago tributario en varios años, los cuales abarquen más allá de su vida como profesionales. Sin embargo, el principal inconveniente sería qué ocurriría si deciden abandonar España, empezando a tributar en otro país.

²⁹² Teniendo en cuenta que sus contratos de nivel profesional con elevados salarios se firman una vez cumplen los 18 y que se jubilan sobre los 38, tienen una vida laboral en la élite futbolística de tan solo 20 años. <https://www.epe.es/es/deportes/20231123/limite-edad-futbolistas-jugar-futbol-profesional-evg-94988923> (Última consulta, mayo 2024).

El segundo bloque iba referenciado a los agentes. En el primer apartado hemos ido mencionando aquellos aspectos más relevantes del último RFIFA. Posteriormente, comentamos diversas sentencias que calificaban tal contrato de representación de distintas formas. Por último, analizamos su tributación en materia del IRPF. La conclusión a la que he llegado en este bloque (aunque más bien es una propuesta) es el texto legal específico que merece tal figura deportiva, del mismo modo que los futbolistas profesionales gozan de su propia legislación a través del RD 1006/1985 y su Convenio Colectivo. Así, tal disposición debe emanar del poder legislativo para hacer frente a las carencias que, en su caso, puedan plantearse del RFIFA, siendo tal disposición de aplicación subsidiaria. También debería de aclararse la figura jurídica que supone la contratación de los servicios del agente de representación. A mi parecer, y a tenor de lo comentado, la figura que más encaja es la de contrato de arrendamientos de servicios, debido a que se cumplen prácticamente todas las notas. No obstante, el sistema de comisiones establecido en el último RFIFA es una merma a la libertad y autonomía de las partes para poder establecer la cantidad que percibirá el agente.

Por último, mencionamos las SSAADD. En este apartado hicimos un breve repaso por los aspectos mercantiles más relevantes, donde nos fuimos dando cuenta que tienen más similitudes con el régimen general de las Sociedades Anónimas del que parece.

Seguidamente, analizamos las distintas formas de constitución de tal ente. Así, nos percatamos de lo mal estructurado que se encuentran los dos RDSAD, dado que no se establece un procedimiento ordenado para saber los pasos a seguir para la constitución, con independencia de la forma, de una SAD. Hicimos mención del régimen tributario de tales entes. Así, no disponen de una regulación específica, tributando al igual que cualquier sociedad mercantil por lo establecido en la LIS. Sin embargo, el derogado TRLIS hace una única mención en materia de adscripción del Club en SAD, dejando cualquier otro aspecto a la interpretación de lo que se establezca en la LIS. Otro aspecto de especial relevancia comentado es el relativo al caso “Ayuda de Estado” y cómo, atendiendo a criterios (o requisitos) meramente legislativos, se ha tributado durante un periodo de tiempo, dentro de un mismo sector, a un tipo de gravamen distinto, con las ventajas que ello comporta en detrimento del resto de operadores del sector futbolístico.

La existencia de determinados regímenes fiscales de los que han podido beneficiarse los jugadores de fútbol no es una cuestión excepcional, ya que existieron

tanto en España como en Italia durante un periodo (breve) de tiempo, y facilitaron la incorporación de grandes jugadores a las ligas profesionales de fútbol de ambos países.

En España este régimen fue conocido popularmente como “Ley Beckham”²⁹³, aunque no dejaba de ser una modificación del artículo 93 de la todavía vigente LIRPF. Este precepto se aplicaba, como su propio título expone, “*a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español*”. En el mismo, todos aquellos extranjeros (incluidos futbolistas) que decidieran venir a España por motivos laborales, podían acogerse a este régimen durante un periodo de tiempo establecido, por el cual tributaban de forma más laxa. Sin embargo, este régimen fue objeto de ulteriores reformas.

Se estableció en un primer momento un tipo de gravamen del 24% con independencia del salario. Aquí cabría preguntarse si este único gravamen choca de manera directa con uno de los principios fundamentales del IRPF: su progresividad. Sin embargo, no ha de olvidarse que, a mayor Base Imponible sobre la que aplicar un mismo porcentaje, mayor será la “progresividad” recaudatoria del mismo.

Seguidamente, se produjo una reforma bajo la cual se acotaba la tributación. En este sentido, el régimen se sometía a dos tramos: el primero de ellos hasta los 600.000 euros, por el que se tributaba a un 24%; y la diferencia (la remuneración superior a 600.000,1 euros) a un tipo del 47%.

Finalmente, en el año 2015 se prohibió de forma taxativa que los deportistas profesionales pudieran acogerse a este régimen especial, volviendo por ello a tributar como cualquier trabajador residente tanto por la escala autonómica como estatal de forma “usual”²⁹⁴.

En nuestro país vecino, Italia, también estuvo vigente un régimen tributario favorecedor. Este tipo de “régimen fiscal especial” fue el que se derogó hace escasos meses. En el mismo, la “Ley Beckham” italiana, conocida como *Decreto Crescita*, establecía un ventajoso régimen para los Clubes italianos que fichasen a jugadores extranjeros y cumplieran ciertos requisitos establecidos en su texto legal específico. Este

²⁹³ Pese a que se hizo eco de esta forma en los medios de comunicación, ni era Ley en sentido estricto, ni se denominaba Beckham.

²⁹⁴ <https://www.epe.es/es/deportes/20220123/impuestos-futbolistas-pagan-comunidad-13131446> (Última consulta, mayo 2024).

texto fue derogado a comienzos de año, acabando por ello con este régimen fiscal tan ventajoso para el sector futbolístico profesional italiano.

En este sentido, a tales futbolistas se les aplicaba un gravamen inamovible sobre su Base Imponible del 30%. Por si fuera poco, el Decreto va más allá al establecer para un mismo tipo de relación laboral (jugador-Club), gravámenes distintos en función de la zona geográfica donde se encuentre domiciliado el Club contratante. Así, el texto legal enumeraba ciertas regiones de nuestro país vecino bajo las cuales el jugador solamente tributaría al 10% de sus rendimientos. El texto no se centraba únicamente en los rendimientos generados en concepto de sueldos y salarios del jugador con su Club. También establecía una única cuota de 100.000 euros para aquellos derechos de imagen que los jugadores extranjeros hayan generado fuera del país, siendo en su caso, la diferencia neta.

10.- Bibliografía

ARANZADI: “Cesión de derechos de imagen”. En *Editorial Aranzadi*. BIB 2015\493

ALIAGA, AGULLÓ, Eva: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. En VV. AA, ALIAGA, AGULLÓ, Eva (coord.). *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 6ª edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2021.

BAHÍA ALMANSA, Belén: “Transcendencia fiscal del cambio de forma jurídica de los clubs deportivos en SAD.”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 18/2006. BIB 2006\1762

CANAL GOMARA, Xavier-Albert: Primeras notas sobre la tributación por el IRPF del deportista profesional en la Ley 35/2006. En *Iusport*.

CASANOVA GUASCH, Feliciano: “El nuevo reglamento de la FIFA sobre agentes de fútbol”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 79/2023. BIB 2023\936

CENCERRADO, MILLÁN, Emilio: “El Impuesto sobre Sociedades”. En VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 6ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2021.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo:

- “Algunas cuestiones controvertidas de la fiscalidad deportiva”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 54/2017. BIB 2017/551.
- “Algunas cuestiones de actualidad del régimen tributario de las SAD.”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 30/2010. BIB 2010/1979.
- “Simulación "versus" planificación fiscal legítima por el cobro de los derechos de imagen a través de sociedades localizadas en jurisdicciones "offshore"”. En *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 16/2021. BIB 2021\1527

D’OCÓN ESPEJO, Ana María: Régimen especial de las SAD. En *Régimen Tributario del Deporte*. Enero de 2013. BIB 2013/8511.

DE VERDA Y BEAMONTE, José Ramón: “El contrato y sus elementos esenciales”. En VV. AA, DE VERDA Y BEAMONTE, José Ramón (coord.): *Derecho Civil II: Obligaciones y Contratos*, 6º ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2023.

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, María Luisa:

- “La fiscalidad de los Clubs de fútbol profesionales como SAD.”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 17/2006. BIB 2006/1128.
- “Marco práctico fiscal de la imputación de rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen de los deportistas profesionales en el IRPF”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 16/2006. BIB 2006\154.

GALLEGO LARRUBIA, Javier: Transformación voluntaria, capital social y compensación de créditos en las SAD. En *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 6/2018. BIB 2018/9308.

GARCÍA CABA, Miguel María: “Capítulo 9: Los Clubs Deportivos”. En VV. AA PALOMAR OLMEDA, Alberto y PÉREZ GONZÁLEZ, Carmen (coord.): *Derecho Deportivo: Legislación, comentarios y jurisprudencia*, 3ª ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2022.

GARCÍA NOVOA, César: “La reforma fiscal y el mundo del fútbol. Tax reform and the world of soccer”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 47/2015. BIB 2015/2316.

GARCÍA-CRUCES, José Antonio: *Derecho de Sociedades Mercantiles*, 3ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2021.

IRURZUN UGALDE, Koldo y SEGALÉS FIDALOG, Segalés: “Cláusula de rescisión: entre el respeto al derecho al trabajo del futbolista y el mantenimiento del mercado de traspasos. Notas a propósito de la STSJ 17-10.2006 (caso «Zubiaurre»)”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 19/2007. BIB 2007/280.

MEGÍAS LÓPEZ, Javier: *Ley de Sociedades Anónimas y Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2009.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: “El alcance de la calificación de los derechos de imagen como rendimientos del capital en el IRPF”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18/2020. BIB 2020\36184.

PILOÑETA ALONSO, Luis Manuel: *Contratos Mercantiles*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020.

PRADES CUTILLAS, Daniel: *La responsabilidad del administrador en las sociedades de capital en la jurisprudencia del TS*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014.

RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya: “El régimen especial de los derechos de imagen”. En *Coediciones-Aranzadi*. BIB 2013\8502.

ROQUETA BUJ, Remedios: *Derecho Deportivo Laboral*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2022.

SÁNCHEZ PINO, Antonio José: “Régimen jurídico de los intermediarios de futbolistas y su tratamiento fiscal. Legal régimen of football players intermediaries and their tax treatment”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 55/2017. BIB 2017\11913.

SERRA RODRÍGUEZ, Adela: “El arrendamiento de servicios”. En VV. AA DE VERDA Y BEAMONTE, José Ramón (coord.): *Derecho Civil II: Obligaciones y Contratos*, 6ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2023.

VERGARA PRIETO, Natasha: “Cláusula de rescisión: al borde del abismo”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 59/2018. BIB 2018/9581.

VICENT CHULIÁ, Francisco: *Introducción al Derecho Mercantil*, vol. 1, ed. 24ª, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2022.

11.- Webgrafía

AEAT:

- Disponible en:
https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-ayuda-presentacion/irpf-2023/8-cumplimentacion-irpf/8_4-cuota-integra/8_4_3-gravamen-base-liquidable-general/8_4_3_2-cuota-integra-autonomica.html (Última consulta, marzo 2024).
- Disponible en:
https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Programas_ayuda/Retenciones/2024/Cuadro_tipos_retenciones_IRPF2024.pdf (Última consulta, abril 2024).
- Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/impuestos-otros-tributos/impuesto-sobre-sociedades/normativa-basica-impuesto-sobre-sociedades.html> (Última consulta, marzo 2024).
- Disponible en:
<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-sociedades-2020/capitulo-1-cuestiones-generales/quienes-son-contribuyentes-impuesto-sobre-sociedades/contribuyentes/sin-personalidad-juridica.html> (Última consulta, marzo 2024).
- Disponible en:
<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/irpf/empresarios-individuales-profesionales/regimenes-determinar-rendimiento-actividad/estimacion-directa->

[simplificada.html?faqId=d01bb6d6877c9710VgnVCM100000dc381e0a](https://www.bankinter.com/blog/finanzas-personales/impuesto-sociedades-por-paises)
[RCRD](#) (Última consulta, mayo 2024).

Bankinter (2016, 6 de julio): ¿Sabes en qué países se paga más y menos Impuesto de Sociedades? Disponible en: <https://www.bankinter.com/blog/finanzas-personales/impuesto-sociedades-por-paises> (Última consulta, mayo 2024).

CANAL GOMARA, Xavier-Albert (2015, 13 de noviembre): Intermediarios e impuestos en el pago de comisiones. En *Iusport*. Disponible en: <https://iusport.com/archive/11783/intermediarios-e-impuestos-en-el-pago-de-comisiones>

Diario AS (2022, 21 de julio): ¿Qué es la cláusula de rescisión, ¿quién la paga, ¿dónde y cómo se calcula? Disponible en: <https://as.com/futbol/que-es-la-clausula-de-rescicion-quien-la-paga-donde-y-como-se-calcula-n/#tooltip-close> (Última consulta, marzo 2024).

EL INDEPENDIENTE (2023, 28 de septiembre): El fútbol profesional genera en España 194.381 empleos y supone el 1,44% del PIB. Disponible en: <https://www.elindependiente.com/deportes/2023/09/28/el-futbol-profesional-genera-en-espana-194-381-empleos-y-supone-el-144-del-pib/> (Última consulta, mayo 2024).

EL MUNDO (2024, 6 de marzo): *Anelotti* decide ir a juicio y se enfrentará a la petición de cuatro años de cárcel de la Fiscalía. Disponible en: <https://www.elmundo.es/deportes/futbol/2024/03/06/65e8a50fe9cf4a70188b457a.html> (Última consulta, abril 2024).

El Periódico de España:

- (2022, 23 de enero): Así tributan los futbolistas profesionales en cada comunidad española: pagan mucho más en Valencia que en Madrid o en Galicia. Disponible en: <https://www.epe.es/es/deportes/20220123/impuestos-futbolistas-pagan-comunidad-13131446> (Última consulta, mayo 2024).
- (2023, 10 de noviembre): ¿Qué es la prima de fichaje en el fútbol? Disponible en: <https://www.epe.es/es/deportes/20231110/prima-fichaje-futbol-evg-94465140> (Última consulta, marzo 2024).
- (2023, 23 de noviembre): ¿Cuál es el límite de edad para jugar al fútbol profesional? Disponible en:

<https://www.epe.es/es/deportes/20231123/limite-edad-futbolistas-jugar-futbol-profesional-evg-94988923> (Última consulta, mayo 2024).

Espacio Asesoría (2019, 7 de febrero). Disponible en: <https://espacioasesoria.com/la-sociedad-anonima-deportiva-constitucion> (Última consulta, marzo 2024).

GALAPERO FLORES, Rosa: *La residencia fiscal como criterio determinante para la sujeción a los tributos. Estudio de la relevancia de la residencia fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.* Disponible en: https://www.comunidad.madrid/sites/default/files/residencia_fiscal_irpf_isd_rosa_galapero.pdf

GARCÍA DIEGO, Diego (2017, 9 de enero): *La indemnización del deportista: ¿sujeta o exenta de IRPF?* En *Iusport*. Disponible en: <https://iusport.com/archive/28847/la-indemnizacion-del-deportista-sujeta-o-exenta-de-irpf>

GÓMEZ, Iñaki y VIÑALS, Rafael (2018, 8 de junio): “El deporte ante el sistema tributario: Los derechos de imagen en el deporte profesional”. En *Iusport*. Disponible en: <https://iusport.com/archive/64173/el-deporte-ante-el-sistema-tributario-los-derechos-de-imagen-en-el-deporte-profesional>

JAVALOYES SANCHIS, Vicente: “Régimen jurídico de los intermediarios en el ámbito del deporte español”. En *Instituto Nacional de Educación Física de Cataluña*. Dispone en: <https://deporteyocio.eu/descarga-documentos/derecho-deportivo/1-r%C3%A9gimen-jur%C3%ADdico-de-los-intermediarios-en-el-%C3%A1mbito-del-deporte-espa%C3%B1ol/file.html>

La Ley. Disponible en: https://guiasjuridicas.laley.es/Content/DocumentoRelacionadoFinal.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUMTI2NDtbLUouLM_DzbsMz01LySVABteg8CIAAAA==WKE (Última consulta, marzo 2024).

MARCA (2023, 12 de julio): La jueza exculpa a *Anelotti* del delito fiscal de 2015. Disponible en: <https://www.marca.com/futbol/real-madrid/2023/07/11/64ada99246163ff4948b457c.html> (Última consulta, abril 2024).

MORÓN PÉREZ, Carmen (2012, 18 de noviembre). La tributación de los deportistas. En *Anales del Derecho*. Volumen 30. Disponible en: <https://revistas.um.es/analesderecho/article/view/157161/142101>

PÉREZ MADRID, Antonio Juan (2011, 9 de septiembre): *Las indemnizaciones por despido en los Deportistas*. En *Fiscalidad de Deportistas y Artistas*. Disponible en: <https://fiscalidaddeportistas.blogspot.com/>

PLAZA, Félix (2020, abril): *Magazine Sports & Entertainment*. En Garrigues. Págs. 15 a 18. Disponible en: https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/magazine_sports_entertainment_-_abril_2020_0.pdf

RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador: “Tributación de las rentas generadas por los derechos de imagen de los deportistas profesionales en el ámbito nacional e internacional”. En *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 411, 2017. Disponible en: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/4439>

RÍOS MOYADO, Bruno y RENGIFO DORADO, Hugo: *Contabilidad y finanzas en el fútbol español*, vol. 7, Universidad de Córdoba, 2023, págs. 66 a 70. Disponible en: https://www.uco.es/docencia_derecho/index.php/RAYDEM/article/viewFile/318/378

Super Contable. Disponible en: https://www.supercontable.com/informacion/impuesto_sociedades/Tipos_de_gravamen_de_empresas_de_reducida_dimension..html (Última consulta, marzo 2024).

Tax Foundation (March 26, 2024). Disponible en: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/dividend-tax-rates-europe-2023/> (Última consulta, mayo 2024).

Taxdown. Disponible en: <https://taxdown.es/taxductor/pagos-a-cuenta-irpf/#:~:text=Ingresos%20a%20cuenta%3A%20Ocurre%20en,a%3%B1o%20la%20carga%20fiscal%2C%20claro> (Última consulta, marzo 2024).

VEGA CLEMENTE, Virginia: “SAD. y la responsabilidad de los administradores”. Vol. 17. En *Revista de Estudios Económicos y Empresariales*, 2005. Disponible en: <https://dehesa.unex.es/handle/10662/2831>

YouTube:

- Disponible en: <https://www.youtube.com/watch?v=-g24Q9P55WE> (Última consulta, abril 2024).
- Disponible en: <https://www.youtube.com/watch?v=N4814bKUduo> (Última consulta, abril 2024).
- Disponible en: <https://www.youtube.com/watch?v=2Nz1Iit3kh4> (Última consulta, abril 2024).

