



Universidad Miguel Hernández de Elche.

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche.

Grado en Administración y Dirección de Empresas.

Curso académico: 2015-2016.

Trabajo Final de Grado

Fiscalidad del deporte.

Alumno: Andrés Torregrosa Irlés.

Tutor: Alejandro Sánchez Serrano.

RESUMEN

El presente trabajo trata sobre la tributación de los deportistas profesionales a título individual, centrándonos en primer lugar en su frecuente calificación como rendimiento íntegro del trabajo, abordando en este punto todo lo que un deportista percibe por los distintos conceptos salariales, refiriéndonos también a prácticas tan recurrentes en el mundo del deporte como la cesión temporal de los jugadores, donde se sustituye una relación laboral entre el jugador y el club por otra con otro club, y los rendimientos de trabajo en especie dada la movilidad geográfica a la que están expuestos los deportistas.

También prestamos especial interés a la tributación de la cesión de los derechos de imagen de los deportistas, y su calificación como rendimientos del capital mobiliario, sin perder de vista otras calificaciones en el ámbito del IRPF de las rentas que perciben los deportistas como son los rendimientos de actividades económicas y las ganancias y pérdidas patrimoniales.

Desarrollamos también el asunto relativo al posible carácter de renta irregular de los rendimientos obtenidos por los deportistas, teniendo en cuenta la corta duración de sus trayectorias profesionales. Asimismo se recogen temas específicos para los deportistas como los premios y ayudas que reciben y la posibilidad de ser partícipes de un sistema de previsión social específico, que presenta más ventajas fiscales que los convencionales accesibles al resto de trabajadores.

Reservamos igualmente un apartado en este trabajo al estudio de la evolución que ha experimentado la norma legal que aboga por aplicar la Ley del Impuesto sobre no Residentes a deportistas que se convertían en residentes en España por el desempeño de su actividad profesional. La idea era atraer deportistas de alto nivel para aumentar la competitividad de las ligas interiores, implantándose este sistema inicialmente con carácter general, habiendo sido sin embargo objeto de reformas posteriores para evitar

que futbolistas extranjeros con importantes ingresos acabaran tributando a un gravamen menor por la única razón de ser extranjeros, aunque fueran residentes y por ende sujetos pasivos del IRPF. Teniendo en cuenta el salario de algunos de estos jugadores, la aplicación de esta norma estaba impidiendo que se recaudara todo lo que se debiera, viéndose obligado por ello el legislador a reformar la situación que concluyó con la exclusión directa de los deportistas de alto nivel.

Hemos querido profundizar también en el asunto relativo a la cesión de los derechos de imagen al tratarse de un asunto de innegable actualidad, de ahí que analicemos igualmente el régimen especial de imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen. Y es que recientemente han saltado a la luz noticias de deportistas que bajo el paraguas del régimen aludido con anterioridad (la famosa regla 85-15 que explicaremos) han pretendido dejar al margen de tributación ese 15 por 100 que la Ley ampara que se pueda canalizar a través de sociedades, estableciendo en paraísos fiscales la mercantil en cuestión a la que ceden sus derechos de imagen, o estableciendo un complejo entramado de sociedades por diversos países. Algunos de estos deportistas, viendo que la Administración Tributaria española estaba revisando este tipo de situaciones, han optado por regularizar voluntaria su situación fiscal. A otros se les ha regularizado de oficio.

ÍNDICE

	Páginas
Abreviaturas.....	6
Introducción.....	7-8
1. Deportistas e IRPF.....	9
1.1 Rendimientos del trabajo.....	9-11
1.1.1. Cesiones temporales	11-13
1.1.2 Rendimientos del trabajo en especie	13-15
1.2. Rendimientos del capital mobiliario	15
1.3. Rendimiento de actividades económicas	15-16
1.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales.....	16
1.5. Cómputo de rendimientos irregulares	16-20
1.6. Premios a deportistas	20-21
1.7 Ayudas a los deportistas en el IRPF de los deportistas	21-25
2. Reducciones por aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales.....	25-29
3. El IVA en las actividades deportivas.....	29-30
4. Problemática con el Impuesto Sobre la Renta de No Residentes	31-32
4.1. Ley Beckham	32-34
5. Derechos de imagen.....	34-36
6. En la actualidad	36
6.1. Régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen (Regla 85/15).....	36-37

6.2. Caso Messi	37-38
6.3. Caso Mascherano y Xabi Alonso.....	38-40
6.4. Alex Crivillé y los Papeles de Panamá	40-41
6.5. Primas de la Selección Española.....	41-42
6.6. Rafa Nadal y su tributación.....	42-44
6.7. Neymar y la empresa N&N.....	44-45
7. Conclusiones.....	44-47
8. Bibliografía.....	47-50



ABREVIATURAS

Art	Artículo.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IAE	Impuesto de Actividades Económicas.
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
RD	Real Decreto.
LIRPF	Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
CC	Convenio Colectivo.
IP	Impuesto sobre Patrimonio.
CDI	Convenios de Doble Imposición.
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
SAD	Sociedad Anónima Deportiva
SPE	Sociedades de Promoción Empresarial
DGT	Dirección General de Tributos

INTRODUCCIÓN

El deporte es una actividad cada vez más importante en nuestra sociedad, capaz de movilizar masas en cada uno de sus eventos y siendo así es uno de los motores macroeconómicos más importantes de nuestro país que mueve anualmente una cifra de dinero muy importante. Tal y como señalaba Susana Blázquez en el periódico El País en un artículo del 20 de febrero de 2015, el mundo del deporte “*aporta el 2,4% de la riqueza española*”, lo que es sin duda una circunstancia positiva máxime si consideramos la situación de crisis que hemos venido sufriendo estos últimos años.

No sólo su impacto económico es positivo, sino también el impacto que tiene en la vida de las personas promoviendo la actividad deportiva que observan con admiración de sus deportistas. En dicho artículo se cita la cantidad de fichas federativas deportivas en nuestro país, que asciende aproximadamente a 3,5 millones, siendo una cifra a resaltar que casi el 40 por 100 de los mayores de 15 años practican algún tipo de deporte semanalmente.

Conociendo la importancia de este impacto tanto sobre la economía, como sobre las actividades diarias de las personas que practican deporte, la Constitución Española de 1978 y El Libro Blanco del Deporte, la Unión Europea y el Estado Español respectivamente, han desarrollado el papel crucial que tiene el deporte en la actualidad. En el Libro Blanco del Deporte se cita en el punto 2, “*El papel social del deporte*” y en los puntos 3 y 4 entran en temas más propios de este trabajo como “*La dimensión económica del deporte*” y “*La organización del deporte*” otorgándole al deporte una responsabilidad con los estados europeos y los sistemas tributarios de cada uno de ellos. Mientras que en La Constitución Española en el Art. 43 Título 1, se reconoce como uno de los principios rectores de la política social y económica de este país:

1. *Se reconoce el derecho a la protección de la salud.*

2. *Compete a los poderes públicos organizar y tutelar la salud pública a través de medidas preventivas y de las prestaciones y servicios necesarios. La Ley establecerá los derechos y deberes de todos al respecto.*

3. *Los poderes públicos fomentarán la educación sanitaria, **la educación física y el deporte**. Facilitarán asimismo la adecuada utilización del ocio.*

Una vez expuesto el marco legal, tanto europeo como estatal, y el interés que el deporte tiene tanto en la vida cotidiana como en el ámbito económico, cabe que nos detengamos en el tratamiento fiscal conferido por nuestro ordenamiento jurídico tributario al rendimiento generado por el desempeño del deporte. Será esta parcela sobre la que verse este trabajo. Consideramos oportuno empezar dando una pincelada sobre los aspectos más importantes de la fiscalidad en el deporte.

Como citó Benjamin Franklin “En este mundo sólo hay dos cosas seguras: la muerte y pagar impuestos.” Todos sabemos cómo nos afecta la legislación tributaria en nuestra vida cotidiana. Con este trabajo se intentará plasmar cómo actúa dicha legislación en relación con el deporte en general, centrándonos en el mundo del fútbol (deporte mayoritario en España), siendo extrapolable no obstante al resto de actividades deportivas.

El contenido de este trabajo se centrará en cómo los ingresos del deporte afectan al IRPF de los deportistas (rendimientos del trabajo, rendimientos del capital inmobiliario, etc.), el tratamiento que en IVA merecen igualmente los ingresos procedentes del deporte, la tributación sobre los derechos de imagen de los deportistas, y reservaremos un apartado para desarrollar alguno de los casos más mediáticos desde un punto de vista fiscal en los que se han visto envueltos destacados deportistas en nuestro país.

1. DEPORTISTAS E IRPF

El artículo 6.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), establece, como hecho imponible de este impuesto: *“la obtención de renta por parte del contribuyente.”* A su vez el artículo 8 del LIRPF otorga la condición de contribuyente de este impuesto a la persona física que resida de manera habitual en España cualquiera que sea su nacionalidad. Por lo tanto, cualquier deportista profesional que tenga fijada su residencia habitual en este país, cualquiera que sea su nacionalidad, que obtenga ingresos por su trabajo, es sujeto pasivo del IRPF debiendo declarar en España su renta mundial. Dado el volumen de negocios que mueve el deporte, y más concretamente el fútbol, no es difícil concluir que constituye una fuente muy importante de recaudación del IRPF, constituyendo por ello además un campo muy atractivo para la actividad normativa del legislador.

Procederemos a continuación a repasar los distintos rendimientos que se integran en la base imponible del IRPF, haciéndolo desde el punto de vista del deportista perceptor del rendimiento, y más concretamente del futbolista, por tratarse del deporte mayoritario de este país, el que más pasiones desata, y por tanto, el que mayor volumen de dinero mueve.

1.1. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

Es el artículo 17.1 de la LIRPF el que contiene la definición de los rendimientos de trabajo señalando que *“Tienen la consideración de rendimientos íntegros del trabajo personal 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 rendimiento de actividades económicas.”*

El ejemplo por excelencia de los rendimientos del trabajo lo constituyen los sueldos y salarios. Acudimos en este sentido al artículo 20 del CC de futbolistas profesionales, relativo a los conceptos salariales, y encontramos que *“los conceptos salariales que constituyen la retribución de un Futbolista Profesional son: Prima de Contratación o Fichaje, Prima de Partido, Sueldo Mensual, Pagas Extraordinarias, Plus de Antigüedad y Derechos de Explotación de Imagen en su caso.”*

- Prima de contratación: Cantidad estipulada entre el Club/SA y el futbolista profesional, por el hecho de suscribir el contrato de trabajo.
- Prima de partido: Pacto entre el Club/SA y el futbolista que se devengará por partido disputado.
- Sueldo Mensual: Cantidad que percibe con independencia de que participe o no en los partidos.

Cuantía mínima: Temporada 2014/2015

1ª División: 5.375 €/mes

2ª División: 3.335 €/mes

Temporada 2015/2016: Misma cantidad que 2014/2015 + IPC.

- Pagas extraordinarias: Tendrán derecho a percibir cada temporada, además de los sueldos mensuales, dos pagas extraordinarias por importe cada una de ellas, como mínimo, del sueldo mensual pactado, incrementado con el plus de antigüedad, en los veinte primeros días de los meses de junio y diciembre por el año completo o su parte proporcional.

- Plus de antigüedad: Cada dos años el 5% del sueldo mensual que perciba en su equipo.

- Derechos de explotación de imagen: La cantidad que el Club/SA satisfaga a al futbolista por la utilización de su imagen, nombre o figura con fines económicos.

Todo este paquete salarial al que tienen derecho los futbolistas profesionales constituye para los mismos, y desde un punto de vista fiscal, la obtención de rentas del trabajo (queda al margen los derechos de explotación de la imagen), y como tal tributará en el ámbito del IRPF.

1.1.1. CESIONES TEMPORALES

Calificada fiscalmente en el punto anterior la principal fuente de ingresos de los futbolistas profesionales, consideramos oportuno detenernos en el tratamiento fiscal que merece una fórmula utilizada con frecuencia por los clubes de fútbol cual es los acuerdos de cesión. Cabe preguntarse por el tratamiento fiscal que tienen los mismos desde el punto de vista del jugador afectado.

Para dar con la respuesta, hemos de analizar con carácter previo la figura de la cesión en sí. Para ello recurrimos al artículo 11 de CC de futbolistas profesionales, donde se cita lo siguiente:

“1. Durante la vigencia de un contrato los clubes o entidades deportivas podrán ceder temporalmente a otros los servicios de un deportista profesional, con el consentimiento expreso de éste.

2. El club o entidad deportiva deberá consentir la cesión temporal del deportista a otro club o entidad deportiva cuando a lo largo de toda una temporada no hayan sido utilizados sus servicios para participar en competición oficial ante el público.

3. En el acuerdo de cesión se indicará expresamente la duración de la misma, que no podrá exceder del tiempo que reste de vigencia del contrato del deportista profesional con el club o entidad de procedencia. El cesionario quedará subrogado en los derechos y obligaciones del cedente, respondiendo ambos solidariamente del cumplimiento de las obligaciones laborales y Seguridad Social.

4. Si la cesión tuviera lugar mediante contraprestación económica, el deportista tendrá derecho a percibir la cantidad acordada en pacto individual o colectivo, que no podrá ser inferior al 15 por 100 brutos de la cantidad estipulada. En el supuesto de cesión recíproca de deportistas, cada uno de ellos tendrá derecho, como mínimo, frente al club de procedencia, a una cantidad equivalente a una mensualidad de sus retribuciones periódicas, más una doceava parte de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidos durante el último año.”

Ha de resultar de especial interés poder determinar en caso de existencia de contraprestación económica en la cesión, y consecuente percepción dineraria para el jugador objeto de la misma, si a esta última, que en cualquier caso merecería la calificación de rendimiento del trabajo, le resultaría o no de aplicación la reducción

prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF del 30 por 100 del rendimiento neto a las rentas con un periodo de generación superior a dos años de duración.

En nuestra opinión dicha reducción sería de aplicación a la retribución dineraria recibida por el jugador objeto de la cesión siempre que la misma se produjera por un periodo de más de dos años.

1.1.2. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO EN ESPECIE

Una práctica muy habitual en el mundo del deporte, por el cambio más o menos frecuente de la residencia de los deportistas, consiste en que los clubes, además de pagar a sus futbolistas las cifras dinerarias pactadas, les ofrezcan otro tipo de contrapartidas. Nos referimos a las retribuciones en especie. Encontramos en la LIRPF, en su artículo 42.1 su definición:

“Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien la conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, a renta tendrá consideraciones de dineraria.”

También el CC de futbolistas profesionales recoge, en su artículo 27 este otro tipo de retribuciones:

“Los Clubes/SADs y los futbolistas podrán pactar cualquier forma de retribución distinta de la señalada en los artículos anteriores siempre que, respeten dentro de la estructura retributiva, los salarios mínimos mensuales previstos en el presente convenio, teniendo en cuenta, además si fuera el caso, que el plus de antigüedad no será nunca absorbible ni compensable.”

Procedemos a continuación a relatar cómo se valoran e integran estas rentas en el IRPF del deportista, haciendo referencia para ello a los ejemplos más corrientes como la utilización de vivienda, entrega o utilización de vehículos automóviles, manutención, hospedajes, viajes, primas o cuotas de seguro y contribuciones empresariales a sistemas de previsión social.

Así en primer lugar, y por lo que se refiere a la utilización de la vivienda hay que distinguir dos supuestos, si la misma es propiedad del Club/SAD o no. Si es propiedad del Club/SAD la renta en especie se valorará en el 10% del valor catastral del inmueble o el 5% del mismo si hubiera sido revisado a fecha posterior del 1-1-94 o el 5% sobre del 50% del valor a efectos de IP si careciera de valor catastral, no pudiendo exceder del 10% de las restantes contraprestaciones del trabajo en ninguno de los tres supuestos. Si por el contrario no fuera propiedad del Club/SAD, la renta en especie se valorará por el coste del alquiler para el Club/SAD con los tributos incluidos no pudiendo quedar este valor por debajo del que tendría si fuera propiedad del Club/SAD, no operando en este caso el límite del 10% anteriormente mencionado.

Entrega de vehículos o utilización, si fuera entrega de vehículo, el coste de adquisición (tributos incluidos), si fuera uso de vehículo, y el mismo fuera propiedad del Club/SAD, entonces, el 20% del coste de adquisición incluidos los tributos, si usará un vehículo que no fuera propiedad del club, la valoración en especie sería del 20% del valor mercado.

En los casos contemplados como viajes y primas o cuotas de seguro, tributará por el coste para el pagador, tributos incluidos, mientras que en las contribuciones empresariales a sistemas de previsión social se valorarán por las cantidades satisfechas.

1.2. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO

La LIRPF en su artículo 25.4 recoge como otros rendimientos del capital mobiliario, en su letra d) *“Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.”*

Sentada esta idea se considerarán rendimientos del capital mobiliario, aquellas contraprestaciones percibidas por el deportista por la cesión de los derechos de imagen al Club/SAD, para que éste utilice la imagen del deportista en cuestión como promoción, siempre y cuando estén relacionadas con la relación laboral entre deportista y su Club/SAD.

1.3. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

La LIRPF, esta vez en su artículo 27.1 da cabida al ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas, señalando como rendimientos íntegros de actividades económicas lo siguiente:

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

Por tanto, si los deportistas desarrollan su actividad profesional por cuenta propia, es decir al margen de marco contractual alguno con algún Club/SAD, los rendimientos que obtengan serán calificados como rendimientos de actividad económica, calificándose de esta misma manera las contraprestaciones que el deportista pueda percibir en este contexto por la cesión de sus derechos de imagen a terceros. Sucede lo mismo en relación con el tema de los premios que pueda recibir un deportista. Las cantidades percibidas por este concepto serán consideradas como rendimientos de la actividad económica cuando el deportista premiado desarrolle su actividad profesional por cuenta propia, suele ser el caso particular de tenistas, golfistas, etc., sin embargo si esos premios están vinculados a la relación contractual que existe entre un deportista y un Club/SAD, entonces serán considerados como rendimientos del trabajo, como ocurre en el caso de los futbolistas.

1.4. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

Dada la definición de ganancias y pérdidas patrimoniales que dice: “*Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos (artículo 33.1 LIRPF)*” podemos entender que se consideraran ganancias y pérdidas patrimoniales los premios que obtengan los deportistas como reconocimiento a su carrera profesional, como por ejemplo el Príncipe de Asturias, nombrado recientemente Princesa de Asturias, pero no premios por trofeos deportivos, que se consideraran rendimientos íntegros del trabajo si se generan en la relación laboral entre el Club/SAD y el deportista, o rendimientos de actividades económicas si estos fueran generados por cuenta propia como ya hemos visto anteriormente. A este asunto de los premios deportivos dedicaremos posteriormente un epígrafe específico.

1.5. CÓMPUTO DE RENDIMIENTOS IRREGULARES

La ley del IRPF determina que cuando los rendimientos obtenidos por el contribuyente tienen la consideración de irregulares, no se computarán en su integridad, sino que a efectos de su integración se aplican su cuantía una serie de reducciones porcentuales basadas en el período de generación de dichos rendimientos.

Estas reducciones tienen por objeto atenuar la progresividad del impuesto. En concreto, en el artículo 18.2 de la LIRPF, y 11 del RIRPF se distingue entre dos grupos:

- Rendimientos generados en un plazo superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente; y rendimientos que directamente se califiquen como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.
- Prestaciones en forma de capital derivadas de los sistemas públicos de previsión social.

Con independencia del número de años en los que se haya generado el rendimiento irregular, la reducción a practicar es del 30% sobre el rendimiento íntegro, operando un importe máximo de 300.000 euros anuales.

Además en el artículo 12 del RIRPF encontramos lo que se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo:

“f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral”

“g) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de la exención de este impuesto.”

La corta vida profesional de los deportistas determina que algunos de ellos planteen la posibilidad de que sus remuneraciones puedan llegar a tener la consideración de rendimientos irregulares. Ello implicaría poder reducir la presión fiscal que los mismos soportan, adecuando su fiscalidad a la del resto de profesionales con una vida laboral mucho más larga. Este asunto fue resuelto finalmente por el Tribunal Supremo que en, Sentencia la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 21 de mayo de 1992 viene a defender lo siguiente:

“En su primitiva redacción aplicable al caso (puesto que, posteriormente, ha sido objeto de diversas modificaciones), el artículo 27 de la Ley 44/1978 estableció un régimen especial para los «supuestos en que los rendimientos se obtengan por el sujeto pasivo de forma notoriamente irregular en el tiempo o que, siendo irregular, el ciclo de producción sea superior a un año».

Pese a los esfuerzos argumentales de la parte actora y sin desconocer que para el ejercicio de ciertas actividades remuneradas el tiempo de «vida activa» es más corto que para otras, no puede sumirse en la norma transcrita el supuesto de los emolumentos percibidos con carácter ordinario por los futbolistas profesionales, abstracción hecha de que pudiera serlo lo cobrado por «ficha» –en el sentido antes expuesto–, que no es de consideración en este caso por no haberse probado que, dentro de los haberes percibidos, se hallase incluida. La expresión «notoriamente irregular en el tiempo» no está referida al total en que se ejerza la actividad remunerada, sino al periodo impositivo en que los rendimientos se generen. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas gira en torno a las que se perciban (art.26-1) en el periodo impositivo (normalmente, coincidente con el año natural), y son «irregulares» aquellas rentas que se devenguen de forma discordante con tal periodo impositivo o acorde con periodos uniformes superiores al año. Ninguna relación guarda este concepto de la Ley 44/1978 con el hecho (cierto, pero no comprendido en la misma) de que existan

actividades remuneradas que sólo pueden ejercitarse durante un número de años menor que otras.

Es verdad que la tarifa de este Impuesto comporta un gravamen especialmente oneroso en aquellos casos donde se perciben elevadas retribuciones durante un corto número de años, en comparación con aquellos otros donde la retribución es menor a lo largo de un dilatado periodo de vida activa. En el primer caso, surge un reducido número de años donde se pagan altas cuotas; en el otro, un extenso número de años donde se pagan cuotas más bajas. El problema no está, fundamentalmente, en dicha disparidad sino en que los primeros deben, en buenos principios, acudir al ahorro como medio de subvenir a los años de pasividad; y el producto del ahorro resulta, de nuevo, gravado como «rendimientos de capital». Sin duda consciente de este efecto, el Sistema Tributario ha arbitrado como medio de atenuarlo (desde luego, años después y, por tanto, no aplicable al caso que se enjuicia), el sistema de los «Planes y Fondos de Pensiones» de la Ley 8/1987, de 8 de junio. Con arreglo a él, ciertas cantidades son deducibles de la base liquidable en el ejercicio en que obtuvo el rendimiento, si se destinan a tales Planes (con lo que resultan liberadas del IRPF) y sólo quedan recogidas como rendimientos de capital cuando, años después, se perciba la contraprestación a la inversión en el Plan de Pensiones.

Significa cuanto antecede que aun sin desconocer –como no lo ha desconocido el actual Legislador tributario, y ha sido su atención desde la vieja Contribución de Utilidades– la peculiar problemática que encierra el gravamen de aquellas rentas del trabajo que, por cualesquiera circunstancias, sólo pueden obtenerse en un corto periodo de vida activa, dicha situación no puede identificarse con el concepto de «rentas irregulares» que contiene la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 8-9-1978, y que matiza, aún más, la Ley 18/1991, de 6 de junio, de este Impuesto (vigente a partir de 1º de enero del año en curso) en cuyo artículo 59-1-b) se repite el concepto del art. 27-1 de la anterior.¹

¹ Fundamento de Derecho tercero de la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 21 de mayo de 1992 sobre el tratamiento en el IRPF de las retribuciones de los futbolistas y su posible calificación como rentas irregulares conforme a la Ley 44/1978.

Vemos cómo queda claro que las remuneraciones que perciben los futbolistas no pueden ser calificadas como rendimientos irregulares, si bien dicha regla general admitiría determinadas excepciones, como así han venido defendiendo la mayoría de autores que han escrito sobre temas relacionados con la fiscalidad del deporte, y que serían las siguientes:

- a) Remuneraciones en caso de extinción de contrato.
- b) Primas por fichaje.
- c) Primas de antigüedad.
- d) Primas por objetivos conseguidos a largo plazo.

1.6. PREMIOS A DEPORTISTAS.

A continuación, pasaremos a desarrollar cómo se califican e integran los premios percibidos por deportistas en el IRPF. No nos referimos en este punto a premios extraordinarios que puedan obtener los deportistas al margen de su participación en un evento, competición o campeonato concreto, como pudiera ser el Premio a toda una carrera deportiva otorgado por un organismo o institución, que como hemos comentado en un punto anterior del presente trabajo, merecería la calificación de ganancia patrimonial.

Nos referimos por tanto a las cantidades que perciben los deportistas vinculadas a su participación en los distintos eventos deportivos. Los premios que se recogen en la Ley de IRPF se refieren, tanto en el artículo 11 como en el 25, a premios literarios, artísticos o científicos, sin que se incluyan por tanto los premios a deportistas. Ello implica un mayor análisis a la hora de calificar este tipo de rentas. Todo apunta a

que caben tres posibilidades a la hora de clasificar e integrar en el IRPF las cantidades percibidas por los deportistas en concepto de premios, y que serían las siguientes:

- 1) Ganancia patrimonial.
- 2) Rendimientos del trabajo, si están vinculados a actividades ejercidas con su Club/SAD.
- 3) Rendimientos de actividades económicas, si fueran premiados por actividades realizadas por cuenta propia.

Si nos limitamos a lo articulado en el IRPF nos encontramos con que los premios que son incluidos en la categoría de ganancia patrimonial son los que se reciben por la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias. Siendo así, no parece que tenga cabida en esta opción los premios deportivos, por lo que la clasificación de los premios deportivos dependerá de si éstos se obtienen en el seno de una relación contractual con el Club/SAD, en cuyo caso serán considerados como rendimientos del trabajo, o de si se obtienen existiendo el desempeño de una actividad profesional por cuenta propia, en cuyo caso merecerán la calificación de rendimientos de actividades económicas.

1.7. LAS AYUDAS A LOS DEPORTISTAS EN EL IRPF

Aunque ni la LIRPF ni su reglamento incluyen las ayudas a los deportistas como rendimientos del trabajo, la Dirección General de Tributos sí las califica como tales en su consulta 1916-01, de 25 de octubre de 2001, en la que dice literalmente lo siguiente:

“1. Si las rentas que los deportistas perciben de las Federaciones Nacionales Deportivas, o de sus Federaciones Autonómicas, por su participación con las

selecciones nacionales o autonómicas, o en eventos organizados por las mismas, deben calificarse como rentas del trabajo. Tipo de retención aplicable.

El artículo 16.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre), define los rendimientos del trabajo como “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”.

A efectos de lo anterior, debe tenerse en cuenta que para la Ley del Impuesto (art. 25.1) constituyen actividades económicas aquéllas que suponen “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”.

Evidentemente, la participación de los deportistas en las selecciones nacionales o en eventos organizados por las Federaciones no comporta por parte de aquéllos la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, sino que tal ordenación es desarrollada por las propias Federaciones.

Por tanto, de acuerdo con el artículo 16.1, procede calificar como rendimientos del trabajo las retribuciones percibidas por los deportistas por su participación en las selecciones nacionales o en eventos organizados por las Federaciones.

Respecto al tipo de retención aplicable, éste se determinará de acuerdo con el procedimiento general establecido en los artículos 77 y siguientes del Reglamento del

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE de 9 de febrero). ”²

Si bien esta consulta trata sobre rentas que perciben los deportistas por su participación con las selecciones o en competiciones organizadas por ellas, es cierto que existe un vínculo entre las ayudas económicas para la formación y las federaciones que las otorgan. El deportista queda ligado a tales programas de formación y en ningún caso desarrollará por este concepto una actividad económica. Encontramos aquí el argumento en el que quizá se sustente la opinión mantenida por la DGT a la que nos acabamos de referir.

Añadir en relación con las ayudas a los deportistas, que en el artículo 7 de la LIRPF se recoge una exención en relación con las ayudas que reciben los deportistas de alto nivel:

“m) Las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o con el Comité Olímpico Español, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.”

La remisión reglamentaria la encontramos en el artículo 4 del RIRPF:

“A efectos de lo previsto en el artículo 7.m) de la LIRPF, estarán exentas con el límite de 60.100 euros anuales, las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva que cumplan los siguientes requisitos:

² Dirección General de Tributos. Consulta 1916-01, de 25 de octubre de 2001.

- a) *Que sus beneficiarios tengan reconocida la condición de deportista de alto nivel conforme a lo previsto en el Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel.*

- b) *Que sean financiadas directa o indirectamente por el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español.”*

Como vemos este artículo supedita la exención a que el beneficiario de la ayuda esté reconocido como deportista de alto nivel. La remisión legal en este sentido hay que entenderla efectuada en la actualidad al Real Decreto 971/2007 sobre los deportistas de alto nivel y alto rendimiento, en concreto a su artículo 2, que señala lo siguiente:

“1. A los efectos del presente Real Decreto, se considera deporte de alto nivel la práctica deportiva que se considera de interés para el Estado, en tanto que constituye un factor esencial en el desarrollo deportivo, por el testimonio que supone para el fomento del deporte base, en virtud de las exigencias técnicas y científicas de su preparación, y por su función representativa de España en las pruebas o competiciones deportivas oficiales con carácter internacional.

“2. Serán deportistas de alto nivel aquellos que cumpliendo los criterios 3 y 4 del presente Real Decreto, sean incluidos en las Resoluciones adoptadas al efecto por el Secretario de Estado-Presidente del Consejo Superior de Deportes, en colaboración con las Federaciones Deportivas Españolas y, en su caso, con las Comunidades Autónomas.”

En el caso de nuestra comunidad autónoma el Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento, define el concepto de deporte de alto nivel, así como el de deportista de alto nivel y deportista de alto rendimiento.

Se consideran deportistas de alto nivel a quienes figuran en las relaciones elaboradas anualmente por el Consejo Superior de Deportes (CSD), en colaboración con las federaciones deportivas españolas y, en su caso, con las comunidades autónomas.

Para nuestra comunidad autónoma se elabora una lista de deportistas de élite integrada por los deportistas que, durante el año natural anterior a la publicación de ésta, hayan obtenido resultados deportivos determinados por la Orden de 23 de abril de 2007 (donde se detallan requisitos deportivos para ser considerado deportista de élite según la edad) que desarrolla el Decreto 13/2006, de 20 de enero, del Consell de la Generalitat, sobre los Deportistas de Élite de la Comunidad Valenciana. (DOGV nº 5.183, de 24/01/2006). Los deportistas de élite, además, están clasificados por grupos, en función de la edad y de su participación o no en pruebas olímpicas.

2. REDUCCIONES POR APORTACIONES A LA MUTUALIDAD DE PREVISIÓN SOCIAL DE DEPORTISTAS PROFESIONALES.

Las aportaciones realizadas por deportistas profesionales y de alto nivel a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales, que cumplan los requisitos establecidos en la Disposición Adicional 11ª de la LIRPF, serán deducibles de la base imponible general con el límite de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio y hasta un importe máximo, en cualquier caso, de 24.250 euros.

La disposición adicional undécima de la Ley 35/2006, en el número 1 de su apartado 1, y en primer lugar, delimita el ámbito subjetivo relativo a las aportaciones a esta mutualidad, al establecer literalmente lo siguiente:

“Uno: Los deportistas profesionales y de alto nivel podrán realizar aportaciones a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales, con las siguientes especialidades:

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

La condición de mutualista y asegurado recaerá, en todo caso, en el deportista profesional o de alto nivel.”

En segundo lugar, y en cuanto a la cuantía de las aportaciones y su régimen fiscal, en el apartado uno de la disposición adicional undécima se establece lo siguiente en este caso en sus números 2 y 5:

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

No se admitirán aportaciones una vez que finalice la vida laboral como deportista profesional o se produzca la pérdida de la condición de deportista de alto nivel en los términos y condiciones que se establezcan reglamentariamente.”

“5. Régimen fiscal

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

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

Como hemos comentado al principio de este punto, y vemos en el apartado último transcrito, la cuantía máxima de aportaciones fiscalmente deducibles es equivalente a la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente por el deportista en un ejercicio, con un límite máximo de 24.250 euros anuales, que por tanto constituye en cualquier caso el límite máximo anual de aportaciones que pueden realizar los deportistas a la mutualidad.

Constituye esta reducción un beneficio fiscal cualificado con respecto al conjunto de contribuyentes que no tienen cabida en el ámbito subjetivo de aplicación de este régimen, ya que el límite de deducibilidad fiscal de las aportaciones es muy superior al de aquéllos. Establece el artículo 52.1 de la LIRPF, como regla general, que

la reducción en la base imponible de este impuesto por aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social será la menor de las dos cantidades siguientes:

“a) El 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.

b) 8.000 euros anuales.”

Por último, y con respecto al régimen fiscal de las prestaciones, la disposición adicional undécima de la LIRPF, en el apartado uno, y en concreto en su número 5, establece lo siguiente:

“d. Las prestaciones percibidas, así como la percepción de los derechos consolidados tributarán en su integridad como rendimientos del trabajo.”

Y en el artículo 15 del Reglamento del Plan de Ahorro y Previsión de esta Mutualidad, se establecen las siguientes opciones de cobro en relación con estas prestaciones:

“En el momento de devengarse el derecho de las prestaciones (...) el capital acumulado podrá ser cobrado, a elección de mutualista de las siguientes formas:

- *Capital: Percepción de un pago único, igual al importe del capital acumulado del mutualista a fecha de solicitud. El pago podrá ser inmediato, o diferido a una fecha posterior indicada por el beneficiario en el momento de la solicitud de la prestación.”*

- *Renta: Percepción de dos o más pagos sucesivos con periodicidad regular, incluyendo al menos un pago en cada anualidad. El pago de estas rentas podrá ser inmediato desde la fecha de la contingencia o diferido a un momento posterior.*

La percepción en forma de capital no superará los 78.131,57 €.

3. EL IVA EN LAS ACTIVIDADES DEPORTIVAS

El desarrollo por cuenta propia de su actividad profesional por parte de un deportista con el objeto de obtener rendimientos, le convierte en empresario a efectos del IVA, y por tanto en sujeto pasivo de ese impuesto. Lo será tanto por la prestación de servicios a terceros como por su participación retribuida en torneos, cuestión esta última que viene defendiendo la Dirección General de Tributos:

- *Cuando los deportistas que presten sus servicios por cuenta propia participen en las correspondientes selecciones nacionales, tal participación no quedará sujeta al IVA por cuanto se trata de una actividad que no se desarrolla por cuenta propia sin estar dentro del ámbito de una relación laboral.*
- *Cuando el deportista participe en cualquier tipo de torneo deportivo y éste sea retribuido, dicha participación quedará sujeta al impuesto.*
- *Igualmente cuando el deportista preste sus servicios por medio de clases particulares, tal actividad quedará asimismo sujeta al IVA.*

En el artículo 91.1.2.8º y 12º de la Ley 37/1992 del IVA (LIVA) se establece que tributan al tipo reducido del 10% *“los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y no resulte aplicable a los mismo la exención a que se refiere el artículo 20.1.13 de esta Ley.*

La exención citada en el artículo 20.1.13 de la LIVA se refiere literalmente:

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

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

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.”

Así pues, se devengará el IVA en aquellos servicios que presten los deportistas por cuenta propia al margen por tanto de una relación laboral, como puede ser el caso de clases particulares y actividades similares. Pensemos en este sentido en deportes individuales, como el pádel, que requieren clases de iniciación y de perfeccionamiento. Pero también se devengará cuando el deportista profesional desarrolle su actividad por cuenta propia, y participe en torneos deportivos retribuidos.

4. PROBLEMÁTICA CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

En el artículo 8 de la LIRPF se detalla quien tiene la consideración de contribuyente del IRPF, señalándose que lo son “*las personas físicas que tengan su residencia habitual en el territorio español.*” Y en el artículo 9.1 se detallan los requisitos que han de concurrir para entender que una persona física es residente de manera habitual en territorio español, señalándose que “*Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:*

- a) *Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas (...)*
- b) *Que radique en España el núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.”*

La consecuencia de tener la consideración de residente fiscal en España, y por tanto ser contribuyente de IRPF, es que se tributará en España por la renta mundial obtenida.

Por el contrario, si no se es residente fiscal en España, pero se obtienen rentas en este país, se será contribuyente del IRNR por la obtención de dichas rentas. La concurrencia del IRPF y del IRNR puede generar situaciones de doble imposición internacional. Para evitarlas, los distintos países han venido firmando convenios para evitar la doble imposición internacional (CDI). La aplicación de un CDI puede determinar las siguientes situaciones en función de la naturaleza de la renta que obtenga en España un no residente

- a) No serán aplicables las disposiciones contenidas en el IRNR cuando en el convenio se establezca la tributación exclusiva en el estado de residencia. Quiere ello decir que esta renta sólo tributará en el estado de residencia del perceptor de la renta.

- b) Será aplicable la normativa interna española cuando se establezca:
 - Que la renta sea gravada exclusivamente en el estado de la fuente.
 - Que la renta esté sujeta a gravamen de forma compartida en ambos estados aplicando los gravámenes máximos recogidos en los CDI.

Planteada la situación en estos términos, pasamos a continuación a desarrollar una materia interesante que tiene que ver con los deportistas extranjeros que vienen a España a desarrollar su actividad deportiva. Hablamos de la conocida como “Ley Beckham”.

4.1. LEY BECKHAM

Una forma de atraer talento extranjero a España es sin duda ofrecer beneficios fiscales. Y con esta idea, en 2005 se modificó en España la ley del IRPF adicionando el Título VII a través del RD 1775/2004 de 30 de julio que estableció lo siguiente en su artículo 111: “*Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como*

consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes” bajo los siguientes requisitos:

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

Bajo este nuevo paraguas normativo, denominado “régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio nacional”, se permitía a los residentes “recién llegados” acogerse al IRNR desde el primer año de su llegada y los 5 ejercicios posteriores. Uno de los primeros en hacer uso de esta facultad fue el futbolista David Beckham, de ahí que a esta norma se le conozca con ese sobrenombre.

Esta situación legislativa ha sufrido posteriores modificaciones que pasaremos a detallar a continuación:

En la disposición final décimotercera de la ley 26/2009, de 23 d diciembre, denominada, “Trabajadores desplazados a territorio español”, encontramos una primera limitación para poder acogerse al IRNR, y que apunta a “f) *Que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los periodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no superen la cuantía de 600.000 euros anuales.*”

La ley de 28 de noviembre de 2014, en su capítulo 1 artículo primero, viene a modificar nuevamente este régimen especial, optándose por excluir directamente a los deportistas profesionales con relación laboral especial, al establecerse “b) *Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:*

1º Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales.”

Con estas modificaciones se lograba conseguir, primero con un tope salarial y posteriormente con su exclusión, lograr que los deportistas profesionales no pudieran acogerse al IRNR y tributaran por IRPF, si efectivamente tenían su residencia habitual en España (más de 183 días de promedio anual) y su centro de ingresos era en nuestro país, logrando así una mayor coherencia legislativa.

5. DERECHOS DE IMAGEN

Ya hemos tratado el asunto relativo a los derechos de imagen de los deportistas en dos epígrafes anteriores del presente trabajo, sin embargo el interés que este tema viene suscitando últimamente en los medios de comunicación, y la polémica que incluso

se ha llegado a plantear respecto a ello, justifica que reservemos un epígrafe íntegro para tratar nuevamente esta materia.

El rendimiento procedente de la explotación de los derechos de imagen puede tener para el deportista que lo percibe distinta calificación en el ámbito del IRPF. Puede ser en primer lugar renta del trabajo en el caso de que sea el club al que pertenece el deportista el que venga explotando los mismos, por ser el titular de los mismos. En el caso de los futbolistas, dicha naturaleza salarial viene recogida de hecho en el artículo 28 de su CC:

“Para el caso de que el futbolista explote en su propio nombre sus derechos de imagen, por no haber sido estos cedidos temporal o indefinidamente a terceros, la cantidad que el Club/SAD satisfaga a aquél por la utilización de su imagen, nombre o figura con fines económicos, tendrá a consideración de concepto salarial.”

Será sin embargo este rendimiento una renta del capital mobiliario cuando los derechos de imagen del deportista, siendo de su titularidad, estén cedidos a un tercero, es decir, cuando los derechos de imagen no sean explotados por el propio futbolista, sino que sean cedidos bien al Club/SAD bien a un tercero.

Será por último rendimiento de actividad económica cuando los derechos de imagen, siendo titularidad del deportista, estén afectos a una actividad económica, es decir, cuando el deportista desarrolle su actividad por cuenta propia.

En cualquiera de los casos, las rentas derivadas de la cesión de los derechos de imagen, se integra en la parte general de la base imponible, cuyo marginal máximo se sitúa en la actualidad, ejercicio 2016 en el 45%.

La mayoría de los futbolistas, considerando su elevado nivel de renta, soportarán, un elevado coste de IRPF por la obtención de estos rendimientos, muy probablemente su presión fiscal se sitúe en el tipo marginal máximo antes señalado. La situación se plantea de manera distinta si dichos rendimientos se canalizaran a través de sociedades, ya que de esta manera el impuesto que se exigiría sería el Impuesto sobre Sociedades, cuyo tipo general se sitúa en la actualidad en el 25%. Este es el motivo por el que muchos futbolistas utilizan mercantiles para canalizar sus ingresos procedentes de la explotación de sus derechos de imagen.

6. EN LA ACTUALIDAD

Actualmente la prensa deportiva se ha hecho eco no sólo de acontecimientos deportivos, sino también de hechos vinculados a deportistas o que sin embargo tienen más que ver con asuntos fiscales que con logros deportivos. Los casos más relevantes han sido los relativos a los rendimientos procedentes de la cesión de los derechos de imagen, si bien también merece la pena que tratemos algún otro con sustrato distinto, como puede ser el relativo a la doble imposición internacional. Procedemos a continuación a desarrollar casos llamativos desde el punto de vista fiscal en los que se han visto envueltos famosos deportistas en o de nuestro país.

6.1 RÉGIMEN ESPECIAL DE IMPUTACIÓN DE RNTAS POR LA CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN (REGLA 85/15)

El alto gravamen al que son sometidos los deportistas, consecuencia de una generación de ingresos altos en un período corto de tiempo ha motivado que sea práctica habitual que los deportistas cedan sus derechos de imagen a una sociedad mercantil la cual se encarga de su explotación, cediéndolos a su vez al Club/SAD para el que presta sus servicios el deportista, o incluso a otra mercantil tercera interpuesta, todo ello con la intención manifiesta de reducir la carga fiscal.

La IRPF en su artículo 92 establece un régimen fiscal especial de imputación relativo a las rentas procedentes de la cesión de los derechos de imagen. Dicha regla establece la imputación al titular de los derechos de imagen de los rendimientos generados por su cesión cuando el cesionario último de dichos derechos resulte ser una entidad con la que el titular de los derechos de imagen mantenga una relación laboral. Establece dicha norma que no procederá sin embargo dicha imputación cuando del total percibido por todos los conceptos al menos el 85 por 100 lo sea en concepto de sueldo (rendimientos del trabajo) Esta regla deja margen para que sólo un 15% de la remuneración total del interesado se pueda abonar como contraprestación a la cesión de sus derechos de imagen, susceptibles de ser canalizados a través de una entidad tercera.

Los porcentajes aludidos explican que a esta regla especial de imputación se la conozca como regla 85/15. No obstante, la utilización por parte de los futbolistas de esta regla para evitar que el 15 por 100 de su remuneración tribute por el IRPF explica que la Administración Tributaria esté inspeccionando estos casos habiéndose apreciado que la gran mayoría de las sociedades a las que los jugadores desvían el 15% de sus contratos con clubes son ficticias, o se sitúan en territorios, distintos al de nuestro país, en los que los criterios de tributación son mucho más laxos.

6.2. CASO MESSI

Pasaremos a continuación a desarrollar en qué consistió el entramado de sociedades generado para administrar los derechos de imagen de Lionel Andrés Messi (Messi) junto a su padre Jorge Horacio Messi.

El principio lo encontramos en 2004, cuando se constituye por parte de su padre la entidad Sports Consultants Ltd., circunstancia que quedaba oculta a España ya

que Belice, territorio en el que se constituye, tiene consideración de paraíso fiscal, siendo esta empresa la que se encarga de ceder los derechos de imagen de Messi.

Al año siguiente en 2005 se estableció como agente exclusivo para la explotación comercial y publicitaria de los derechos de imagen en todo el mundo excepto en Reino Unido a la empresa Sport Enterprises Ltd domiciliada en Reino Unido a cambio de comisiones entre el 5% y el 8% siendo la titular Sport Enterprises Ltd otra empresa situada en el Reino Unido Sidefloor dedicada a la planificación fiscal internacional cuyo propietario de la misma era Jorge Messi. También en ese año Sport Enterprises Ltd encomendó a la sociedad Lazario GMBH domiciliada en Suiza la prestación de servicios relativos a “la conclusión de contratos de patrocinio, esponsorización, merchandandising, etc.” a cambio de comisiones de entorno al 6% que derivaban del neto de estas operaciones.

De esta manera se cree que se pudieron evadir de la Hacienda española hasta cuatro millones de euros en derechos de imagen del jugador utilizando hábilmente países dónde es más complicado que actúe la hacienda española y donde como ya hemos comentado antes no existe una gran transparencia en las sociedades.

De esta manera las empresas interesadas en la explotación comercial de a imagen de Messi debían contratar sus servicios a través de las sociedades Sport Enterprises y Lazario domiciliadas en Reino Unido y Suiza, países con convenios suscritos para evitar la doble imposición y permitiendo que de esta manera las rentas obtenidas fuera de esos países se dirigiera hacía Belice donde se encontraba la sociedad cesionaria de los derechos de imagen del jugador. Con este entramado de sociedades se conseguía declarar sólo las comisione dada la opacidad en la titularidad de la empresa sita en Belice.

6.3. CASO MASCHERANO Y XABI ALONSO

El caso de Javier Mascherano, el cual aceptó los cargos que le imputaba la administración tributaria española, es mucho más sencillo y comprensible, pero sigue los pasos del caso Messi, al basarse en un entramado de empresas a través del cual se explotaba la cesión de los derechos de imagen.

La hacienda española le exigía el pago de 1,5 millones de euros, al no haber declarado los rendimientos derivados de la cesión de sus derechos de imagen correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012 cuando ya era residente en nuestro país. El fraude consistió en lo siguiente.

En el ejercicio 2010 sus antiguos asesores le sugirieron la compra de la empresa Anadyr situada en Madeira (Portugal), a la que cedió sus derechos de imagen hasta el máximo permitido por la Ley, es decir un 15% del contrato con el Barcelona, el cual pagó por esos derechos a la empresa portuguesa. En paralelo constituyó una empresa en Miami (Estados Unidos) para gestionar los derechos de imagen con la marca deportiva Nike siendo aún jugador del Liverpool mantenida hasta su incorporación en el Barcelona.

Por estas acciones la Fiscalía de delitos económicos le acusó y Mascherano aceptó los cargos abonando la deuda que ya hemos comentado (1,5 millones) más los intereses generados por esta deuda que ascendieron a 200.000 euros.

El caso de Xabi Alonso es bastante similar al de Mascherano con el cual compartió no sólo vestuario en el Liverpool desde el 2007 al 2009, sino también para la gestión de sus derechos de imagen. En este caso Xabi Alonso también utilizó una empresa radicada en Maderia para gestionar sus derechos de imagen, pero a diferencia de Mascherano, no utilizaba una empresa en Miami. Decir que a Xabi Alonso se le

regularizó un ejercicio más que al futbolista argentino, ya que a 2011 y 2012, hay que añadir el ejercicio 2010.

En este caso, el abogado del jugador donostiarra, Iván Zaldúa, comentó que no debería existir ningún problema ya que todo se declaró correctamente y que para el jugador no debería entrañar ningún problema con la administración tributaria española ya que (palabras textuales) *“el artículo 92 de la norma del IRPF no distingue dónde tienen que estar las sociedades en las que tributan los deportistas profesionales por la gestión de sus derechos de imagen.”*

En ambos casos la problemática es que la elección de Madeira (un paraíso fiscal dentro de Portugal), como territorio en el que establecer las mercantiles canalizadoras del 15 por 100, dificulta la transparencia respecto a la hacienda española, y permite que no se declaren correctamente esta parte del rendimiento obtenido.

6.4. ALEX CRIVILLÉ Y LOS PAPELES DE PANAMÁ

Pero los entramados fiscales son exclusivos del fútbol, ni tampoco se realizan en fraude de Ley. También en otros deportes se mueven grandes sumas de dinero que acaban generando este tipo de situaciones. Y también existe la posibilidad de configurar fórmulas societarias para optimizar la factura fiscal que resultan ser del todo legales. Tal es el caso de Alex Crivillé campeón del mundo de 1999 de la cilindrada de 500 centímetros cúbicos, el cual se ha visto envuelto en el escándalo de los Papeles de Panamá. Según el mismo ha declarado, la Administración tributaria española tenía perfecto conocimiento del organigrama societario utilizado para explotar la cesión de sus derechos de imagen.

De conformidad con dichas declaraciones, mientras estuvo desarrollando su actividad profesional decidió fijar en Suiza su residencia habitual. Una vez finalizada su

carrera decidió trasladar su residencia a España, informando a la Administración Tributaria española de todos sus bienes existentes en Suiza. Destacar que su presencia en los “papeles de Panamá” obedece a que Mossack Fonseca registró en las Islas Vírgenes Británicas la sociedad Pro Best Invest S.A., que era la entidad a través de la que canalizaba los rendimientos procedentes de la cesión de los derechos de imagen, que según él manifestó eran declarados en Suiza, donde insistimos tenía su residencia fiscal.

6.5. PRIMAS DE LA SELECCIÓN ESPAÑOLA

Nos referiremos a continuación a la tributación de las primas recibidas por los jugadores de la selección española de fútbol por proclamarse campeones del mundo en 2010 y de Europa en 2008.

Los residentes en España tributan en el IRPF por toda su renta mundial. Ello puede generar situaciones de doble imposición internacional en relación con las rentas obtenidas fuera de España. Para que esto no se produzca los distintos países viene firmando convenios para evitar la doble imposición internacional (CDI). De hecho España tiene firmados CDI con Sudáfrica y Austria para evitar que una misma renta tribute en dos países a la vez. Así, el convenio firmado con Sudáfrica establece que las rentas que un deportista residente en España obtenga en Sudáfrica por su actuación personal pueden someterse a gravamen no sólo en el país de residencia (España) sino también en el país de fuente (Sudáfrica), añadiéndose que esta situación de doble imposición internacional se eliminará permitiendo deducir en el país de residencia el impuesto pagado en el país de fuente, con el límite de lo que hubiese pagado en España (artículos 16 y 22 del CDI).

La prima por ganar el Mundial ascendió a 600.000 euros por jugador. Su tributación global en atención a lo señalado en el párrafo anterior fue la siguiente: En total el impuesto ascendió a 258.000 €, de los que 90.000 € (15 por 100) fueron

ingresados en las arcas públicas de Sudáfrica, país de fuente de la renta, y los restantes 168.000 € fueron a la administración tributaria española (43 por 100 del bruto menos el Impuesto pagado en Sudáfrica), país de residencia de los perceptores (la inmensa mayoría de ellos).

En el caso de Austria el CDI dice que sólo tributarán en Austria las rentas derivadas de un deportista por su actuación profesional al 20% aunque estas rentas se deben tener en cuenta en España para determinar el gravamen aplicable al resto de rentas. Por tanto, la prima que recibieron los jugadores de la selección española de fútbol por ganar la Eurocopa de Austria de 2008, tributó sólo en Austria, ascendiendo la presión fiscal al 20 por 100, si bien su importe debió determinar con seguridad un aumento de la progresividad del IRPF de los jugadores de dicho ejercicio.

Para acabar apuntaremos que una hipotética victoria de la selección española de fútbol en el pasado mundial 2014 de Brasil habría supuesto la percepción de una prima de 720.000 € para cada uno de sus integrantes, estableciendo el CDI firmado entre España y Brasil un tratamiento fiscal equivalente al señalado con respecto al CDI España-Sudáfrica que ya han sido analizados.

6.6. RAFA NADAL Y SU TRIBUTACIÓN

El tenista tributaba por los rendimientos derivados de sus derechos de imagen a través de tres sociedades situadas en Gipuzkoa llamadas Debamina, SL, Goramendi Siglo XXI y Aspemir, SL.

La investigación la inició la Hacienda española buscando posibles irregularidades en sociedades que se situaban en el País Vasco donde la tributación es mucho más flexible que en el territorio de régimen común. En el seno de esta investigación apreció que estas sociedades vinculadas a Rafa Nadal no venían

ejerciendo actividad alguna en el País Vasco, y sí, sin embargo, en Baleares, donde el tenista tenía fijada su residencia.

La forma jurídica de estas sociedades, que se constituyeron como sociedades de promoción empresarial (SPE) era forma societaria extinta en España. El marco jurídico de estas sociedades, a las que se refería el artículo 60 de la extinta Norma Foral del impuesto sobre sociedades (que se mantuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2013), exigía que tuvieran actividad de carácter empresarial, que sus títulos no cotizaran en bolsa, un capital social mínimo de tres millones de euros, y una permanencia de cinco años, debiendo ser la Hacienda Foral de Gipuzkoa el órgano que determinara si una entidad cumplía o no los requisitos para merecer la catalogación de SPE, y la aplicación de su régimen fiscal. Las tres sociedades del entorno de Rafa Nadal tenían un capital social casi idéntico que resultaba ser equivalente al establecido como mínimo por la norma, y todas tenían un objeto social muy similar, con la intención evidente de pasar el filtro, y hacerse merecedoras del régimen fiscal en cuestión.

El beneficio fiscal era evidente, mientras que a nivel estatal el impuesto sobre sociedades se establecía en el entorno 30%, estas sociedades tributaban sólo el 1% como máximo de sus beneficios.

Las tres empresas se articulaban de la siguiente manera Debamina, SL, era la principal de las tres y como administrador único se encontraba Sebastián Nadal (padre del tenista), siendo Rafa Nadal el titular del 99,35% de su capital social. A su vez, Debamina, SL, tenía el 100% de Aspemir, SL, y esta controlaba a Goramendi Siglo XXI.

Las comprobaciones realizadas por la administración tributaria española sirvieron para concluir que la estructura generada resultaba artificial, y que su única razón de ser apuntaba al ahorro fiscal. Por este motivo, el tenista fue obligado a

trasladar todas las empresas al lugar en el que radicaba su centro de actividad real que se encontraba en Baleares, y a regularizar su situación tributaria.

6.7. NEYMAR Y LA SOCIEDAD N&N

El caso de Neymar es un caso de simulación de pagos a la empresa N&N, de la cual es propietaria el padre del futbolista por valor de 40.000.000 € y su posterior tratamiento.

El fichaje del deportista brasileño tributó correctamente por 40.000.000 € en el IRNR, pero el F.C. Barcelona también abonó la misma cantidad a la sociedad N&N ya que el jugador cedió a esta entidad sus derechos federativos una vez que quedara libre y a su vez el F.C. Barcelona firmó un contrato con la sociedad que le vinculaba al pago de 40.000.000 € si no lo fichaba en enero de 2014. El fichaje finalmente se realizó en mayo de 2014 y el F.C. Barcelona pagó la cantidad estipulada en lo que parece una acción de negocio simulado, ya que la empresa N&N no realizaba ninguna actividad, por lo que esa otra cantidad también debió tributar Neymar como un rendimiento adicional.

La sociedad N&N, poseedora exclusiva de los derechos federativos del jugador, se había creado sólo un año antes de que hiciera oficial el fichaje de Neymar, lo que levantó sospechas de la administración española, además sólo registró en un año el contrato con el F.C. Barcelona el cual se comprometía a fichar al jugador en enero bajo sanción que de incumplir ese contrato debería abonar la cantidad de 40.000.000 €. Al no realizarse la operación en enero, sino unos meses después el F.C. Barcelona abonó esa cantidad a la sociedad que estaba en manos del círculo cercano de Neymar, con la cual el Barcelona tenía que negociar si o si antes de la formalización del contrato del Neymar por la tenencia de sus derechos. Una vez realizada esta operación la sociedad no realizó ningún tipo de actividad más, por lo que según la administración española esa multa por incumplimiento de contrato era realmente salario encubierto que se le abonó al jugador brasileño y que forma parte del pago real por el fichaje del jugador.

Así, el total de la operación del fichaje de Neymar ascendió a 80.000.000 €, de los que 40.000.000 € se correspondían con la cuantía real del fichaje, siendo 40.000.000 € que también fue abonado al futbolista a través de la empresa N&N la cual no realiza ningún tipo de actividad. Por lo que la cantidad que Neymar debió declarar en el IRNR habría de haber ascendido a 80.000.000 € y no a los 40.000.000 declarados.

7. CONCLUSIONES

Las conclusiones alcanzadas gracias a la realización del presente trabajo se basan en el análisis realizado de las prácticas, algunas veces controvertidas, que han venido utilizando los deportistas para tributar menos por las ganancias derivadas de su actividad profesional, incluyendo no sólo las contrapartidas a sus actuaciones profesionales, sino también las cantidades percibidas por la explotación de sus derechos de imagen. También el legislador ha ido estableciendo diferentes medidas tendentes a atraer a nuestro país deportistas de distintas especialidades de alto nivel competitivo, lo que se ha traducido en el establecimiento de diferentes beneficios fiscales.

Repasamos a continuación algunas de las manifestaciones más elocuentes de lo señalado, y que han sido objeto de desarrollo en el presente trabajo:

- A los deportistas profesionales se les permite ingresar el 85% de sus rendimientos en IRPF y dejar el restante 15% como tributación por IS, mediante sociedades a las que ceden sus derechos de imagen. Dejando en este caso de tributar a un tipo de gravamen máximo en el IRPF por un gravamen menor como es el del IS.
- El fomento de los sistemas de previsión social conlleva que la LIRPF prevea que las aportaciones a dichos sistemas por parte del conjunto de los trabajadores les permita reducir su base imponible del IRPF en un importe

que en el mejor de los escenarios asciende a 8.000€ anuales. En el caso de los deportistas de alto nivel esta reducción puede llegar a un importe de 24.250 euros anuales.

- Durante muchos años se ha permitido a los deportistas profesionales que han trasladado su residencia a España tributar por IRNR, y por tanto a unos tipos de gravamen sensiblemente más bajos que los que determina el IRPF.

Destacar además que pese a ello, muchos deportistas han intentado minimizar su carga fiscal de forma fraudulenta, al margen del marco normativo existente, recurriendo frecuentemente a la fórmula de la cesión de derechos de imagen y la constitución de empresas que realizaban la gestión de estos derechos de imagen estableciéndolas en lugares, ya sea en territorio español o extranjero con una tributación inferior a la establecida por regla general en nuestro país, lo cual ha conducido en muchas ocasiones tributarias de oficio o voluntarias.

Es un hecho objetivo que dichas regularizaciones tributarias sólo han tenido un efecto recaudatorio, sin que las mismas hayan afectado en absoluto a las carreras profesionales de los deportistas afectados.

Cierto es que si un contribuyente realizara estas prácticas tampoco tendrían repercusiones laborales, pero no es la misma situación, estos deportistas son tomados como ejemplo por la mayoría de los niños que quieren ser como Messi, Neymar, etc. Pero no sólo se ha de reflexionar sobre este asunto por el hecho de los deportistas sean vistos como una referencia por la mayoría de los niños, también se ha de considerar el efecto negativo que puedan llegar a tener para la mayoría de los contribuyentes que ven a ellos con unos ingresos muchos más limitados se le exige cumplir escrupulosamente con la agencia tributaria, mientras que las grandes figuras del deporte utilizan fórmulas que muchas veces se demuestran ilegales para evitar pagar los impuestos que les corresponden en atención a sus ingresos.

Por ello sería aconsejable que la regularización tributaria y su correspondiente sanción administrativa o penal, viniera acompañada igualmente de alguna pena o sanción que pudiera repercutir en sus trayectorias profesionales, de tal forma que los efectos administrativos o penales estuviesen acompañados de una sanción impuesta por el órgano administrativo competente en el ámbito de su especialidad deportiva, que pudiera conllevar inhabilitaciones temporales más o menos extensas en función de la gravedad de su actuación, que constituyeran en definitiva verdaderos correctivos para los deportistas, y que serían vistos con buenos ojos por aquéllos que hasta ese momento los tenían como una referencia o ejemplo a seguir. Es inconcebible que el caso Messi se haya cerrado con diversos mensajes de apoyo al jugador. Su conducta reprochable, lejos de generar animadversión hacia el deportista, genera precisamente lo contrario, que la gente reaccione apoyándoles y respaldándole, como si hubiera sido objeto de una tremenda injusticia.

Todo no va a ser castigos para los deportistas y reproduciendo la frase “sino puedes vencerles únete a ellos”, entiendo que una medida fiscal que pudiera ayudar a la vez a atraer deportistas con talento, pero también a intentar acabar con el fraude fiscal que hemos analizado podría ser la de flexibilizar el régimen de imputación de rentas de la cesión de los derechos de imagen, optando por establecer los porcentajes ya conocidos en el entorno del 80/20. Soy consciente de que no se puede forzar mucho más en este sentido ya que o que se recauda con el gran volumen de dinero que mueve el deporte de élite es muy importante para la riqueza de un país, para su nivel de infraestructuras, o para adoptar medidas de tipo expansivo de aumento de gasto público, lo que estimularía la demanda, y contribuiría sin duda a seguir superando la actual crisis económica. Pero la flexibilización mencionada serviría como aliciente para que los deportistas residentes en nuestro país no recurrieran a argucias y artificios fiscales para reducir su tributación, ya que verían de esta manera reducida su presión fiscal, circunstancia que vienen demandando en los últimos años empujados por la idea de que el legislador había de reconsiderar su tributación en atención a que sus ingresos importantes se concentran en breve espacio de tiempo, que es el coincidente con aquél en el que se desarrollan su carrera profesional.

8. BIBLIOGRAFÍA

¹http://economia.elpais.com/economia/2015/02/20/actualidad/142449425_958692.html.

Consultado el 29 de febrero de 2016.

²http://www.fundacionuscdeportiva.org/fileadmin/archivos/pdfs_non_publicos/Libro_Blanco_sobre_el_deporte.pdf. Consultado el 29 de febrero de 2016.

³<http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/titulos/articulos.jsp?ini=43&tipo=2>.

Consultado el 29 de febrero de 2016.

⁴V.V.A.A., ALIAGA AGULLÓ, EVA (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 2ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, pág. 31.

⁵V.V.A.A., ALIAGA AGULLÓ, EVA (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 2ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, pág. 40.

⁶http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/135-2006.t3.html#c2s3. Consultado el 7 de marzo de 2016.

⁷V.V.A.A., ALIAGA AGULLÓ, EVA (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 2ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, pág. 35.

⁸http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/135-2006.t1.html#a9. Consultado el 7 de marzo de 2016.

⁹<http://www.boe.es/boe/dias/2005/06/11/pdfs/A20037-20041.pdf>. Consultado el 9 de marzo de 2016.

¹⁰<http://fiscal.blogsga.net/index.php/la-ley-beckham/>. Consultado el 9 de marzo de 2016.

¹¹https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2009-20765. Consultado el 9 de marzo de 2016.

¹²http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/135-2006.t10.html#a92. Consultado el 9 de marzo de 2016.

¹³https://www2.agenciatributaria.gob.es/ADUA/internet/es/aeat/dit/adu/adws/certificados/Tabla_de_epigrafes_IAE.pdf. Consultado el 10 de marzo de 2016.

¹⁴http://noticias.juridicas.com/base_datos/Laboral/537506-convenio-colectivo-para-la-actividad-de-futbol-profesional-r-empleo-25-sep.html. Consultado el 10 de marzo de 2016.

¹⁵V.V.A.A., ALIAGA AGULLÓ, EVA (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 2ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, pág. 44, 45 y 46.

¹⁶http://noticias.juridicas.com/base_datos/Laboral/537506-convenio-colectivo-para-la-actividad-de-futbol-profesional-r-empleo-25-sep.html#a27. Consultado el 14 de marzo de 2016.

¹⁷V.V.A.A., ALIAGA AGULLÓ, EVA (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 2ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, pág. 469.

¹⁸V.V.A.A., ALIAGA AGULLÓ, EVA (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 2ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, pág. 86.

¹⁹V.V.A.A., ALIAGA AGULLÓ, EVA (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 2ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, pág. 69.

²⁰V.V.A.A., ALIAGA AGULLÓ, EVA (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 2ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, pág. 243 y 244.

²¹V.V.A.A., ALIAGA AGULLÓ, EVA (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 2ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, pág. 47 y 48.

²²http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rd439-2007.html. Consultado el 21 de marzo de 2016.

²³http://noticias.juridicas.com/base_datos/Laboral/rd1006-1985.html#a11. Consultado el 22 de marzo de 2016.

²⁴Consejo Superior de Deportes, *El Deporte Español ante el Siglo XXI*, Ministerio de Educación y Cultura, Madrid, 2000, págs. 168-169.

²⁵http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l37-1992.html. Consultado el 01 de abril de 2016.

²⁶<http://www.semana.com/mundo/articulo/el-entramado-empresas-del-caso-messi/346284-3>. Consultado el 05 de abril de 2016

²⁷http://ccaa.elpais.com/ccaa/2015/10/29/catalunya/1446111880_464901.html. Consultado el 07 de abril de 2016.

²⁸<http://www.lavanguardia.com/deportes/motociclismo/20160406/40920117652/papeles-panama-alex-criville-legal-sociedad-offshore.html>. Consultado el 07 de abril de 2016.

²⁹<http://www.expansion.com/2010/11/19/opinion/tribunas/1290199526.html>. Consultado el 07 de abril de 2016

³⁰<http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscal/tributacion-de-las-primas-de-la-roja>. Consultado el 07 de abril de 2016.

³¹http://economia.elpais.com/economia/2012/02/17/actualidad/1329508757_691625.html. Consultado el 08 de abril de 2016.

³²<http://www.elmundo.es/deportes/2015/09/22/5600545ae2704e29038b45b1.html>. Consultado el 14 de abril de 2016.

³³http://www.upo.es/export/portal/com/bin/portal/upo/profesores/jrampri/profesor/1324400211822_deporte_y_fiscalidad.pdf. Consultado el 18 de abril de 2016.

³⁴<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>. Consultado el 27 de abril de 2016.

³⁵<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-6820>. Consultado el 27 de abril de 2016.

³⁶http://www.csd.gob.es/csd/competicion/01deporteAltaCompeticion/03DepAltCompet/02DepAlNiv/Real-Decreto_971-2007/. Consultado el 27 de abril de 2016.

³⁷<http://petete.minhap.gob.es/Scripts/know3.exe/tributos/consulta/encol.htm>. Consultado el 27 de abril de 2016.

³⁸V.V.A.A., ALIAGA AGULLÓ, EVA (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 2ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, pág. 109.

³⁹ http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/135-2006.t13.html#da11. Consultado el 23 de mayo de 2016.

⁴⁰ <http://www.ceice.gva.es/web/deporte/deportistas-de-elite>. Consultado el 2 de septiembre de 2016.