

# LA FISCALIDAD DEL DEPORTE

---



**Trabajo Fin de Grado**  
**Carmen Garre Ene**

**Universidad Miguel Hernández de Elche**  
**Faculta de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche**  
**Grado en Derecho**  
**Curso 2015/2016**

**Tutorizado por Maria Teresa Alemany Eguidazu**



## INDICE

|                                                                                                                              |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>ABREVIATURAS</b> .....                                                                                                    | <b>3</b>  |
| <b>INTRODUCCIÓN</b> .....                                                                                                    | <b>4</b>  |
| <br>                                                                                                                         |           |
| <b>CAPITULO I. FOMENTO DEL DEPORTE Y SISTEMA TRIBUTARIO</b> .....                                                            | <b>7</b>  |
| 1.1. El Deporte en la Constitución Española de 1978.....                                                                     | 7         |
| 1.2. Acciones Públicas en materia financiera para el fomento del deporte.....                                                | 8         |
| 1.3. Las Entidades Deportivas de utilidad pública como destinatarias preferentes de las medidas de fomento del deporte ..... | 9         |
| <br>                                                                                                                         |           |
| <b>CAPITULO II. LOS AGENTES DEL DEPORTE</b> .....                                                                            | <b>12</b> |
| 2.1. La Organización Pública del deporte .....                                                                               | 12        |
| 2.2. Agentes del Sector Privado .....                                                                                        | 14        |
| <br>                                                                                                                         |           |
| <b>CAPITULO III. EL DEPORTE ANTE EL SISTEMA TRIBUTARIO</b> .....                                                             | <b>26</b> |
| 3.1. Régimen tributario de los deportistas.....                                                                              | 27        |
| 3.1.1. Los Deportistas profesionales y el IRPF.....                                                                          | 28        |
| 3.1.2. Régimen Tributario de los deportistas desplazados o “impatriados”. El IRNR.....                                       | 47        |
| 3.1.3. Los Deportistas y el IAE .....                                                                                        | 57        |
| 3.1.4. La práctica deportiva y el IVA .....                                                                                  | 58        |
| 3.2. Régimen tributario de las Entidades deportivas. Las distintas modalidades asociativas.....                              | 59        |
| 3.2.1. La tributación de las Entidades deportivas en el IVA .....                                                            | 76        |
| <br>                                                                                                                         |           |
| <b>CAPITULO IV.LA FINANCIACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DEPORTIVAS</b> 78                                                          |           |
| 4.1. La Financiación Pública.....                                                                                            | 78        |
| 4.2. La Iniciativa privada: Mecenazgo y Patrocinio publicitario.....                                                         | 79        |
| <br>                                                                                                                         |           |
| <b>CONCLUSIONES</b> .....                                                                                                    | <b>87</b> |
| <b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....                                                                                                    | <b>90</b> |



## **ABREVIATURAS**

Art. = Artículo

Arts. = Artículos

Club/SAD = Club Deportivo o Sociedad Anónima Deportiva

CSD = Consejo Superior de Deportes

ET= Estatuto de los Trabajadores

IAE = Impuesto de Actividades Económicas

IBI= Impuesto sobre Bienes Inmuebles

IPC= Índice de Precios al Consumo

IRNR = Impuesto sobre la Renta de No Residentes

IRPF = Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IAE = Impuesto sobre Actividades Económicas

IS = Impuesto sobre Sociedades

IVA = Impuesto sobre el Valor Añadido

LD = Ley del Deporte

LIRPF = Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LIS = Ley del Impuesto sobre Sociedades

LIVA = Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

RD = Real Decreto

RIRPF = Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

RSAD= Reglamento de las Sociedades Anónimas Deportivas

SAD= Sociedad Anónima Deportiva



## INTRODUCCIÓN

A medida que las sociedades se desarrollan el deporte contribuye a la creación de riqueza y empleo.

Está claro que el sector del Deporte contribuye de forma notoria al crecimiento de nuestra economía. En España, no solo tiene relevancia el deporte profesional sino que es un país en el que la práctica del deporte de manera aficionada es algo muy extendido entre la población. En muchas ocasiones la práctica del deporte constituye un estilo de vida.

Los deportistas forman parte de equipos y selecciones de élite, y a su vez participan en eventos internacionales. Dicha práctica deportiva atrae a miles de personas. Entre los deportes más seguidos por los aficionados se encuentra en primer lugar el fútbol. Aunque otros deportes como el baloncesto, el tenis, el motociclismo, la Fórmula I también cuentan con un gran número de seguidores.

En algunos casos los aficionados siguen a sus ídolos por toda España y por todo el mundo. Esto supone, que estos seguidores inviertan grandes cantidades de dinero. Y dicho gasto, repercute de alguna manera en los deportistas y en las entidades deportivas para las que aquellos prestan sus servicios. Es raro el aficionado de fútbol, por ejemplo, que no tiene una camiseta de su equipo favorito, sabiendo que el precio de éstas no es bajo. Y esto no ha cambiado a pesar de la situación económica que atravesamos actualmente.

Y no menos importante es el gasto que realizan las diferentes televisiones por ofrecer las competiciones más importantes a sus telespectadores. Esto supone una gran fuente de ingresos para los participantes y organizadores de dichas competiciones.

Dicho esto, como todos sabemos el deporte de élite mueve enormes cantidades de dinero, por ellos hay que establecer unos criterios que rijan las relaciones entre el mundo deportivo y la esfera fiscal. En la actualidad la Administración tributaria trata de



adecuar los beneficios que genera a las reglas de nuestro sistema tributario. Lo que hace la Administración tributaria es recaudar una parte de esos beneficios para reinvertirlos en infraestructuras y recursos que contribuyan a la regeneración del deporte mismo y al bienestar social.

En el presente trabajo se aborda la fiscalidad deportiva analizándola sobre todo en el mundo del fútbol, debido a que es uno de los deportes que más masas mueve en España, y casi en todo el mundo. Pero, todo lo que vamos a exponer en los siguientes apartados se puede extrapolar al resto de modalidades deportivas.

Normalmente conocemos, unas más que otros, como funciona el ámbito fiscal que nos rodea en el día a día, en nuestra vida: percibimos unos ingresos por nuestro trabajo, hacemos la declaración de la renta, pagamos impuestos (IBI, de circulación, etc.), tenemos o conocemos a alguien que tiene un pequeño negocio, etc. Pero con el deporte no ocurre lo mismo, por lo menos en mi caso, antes de empezar con este trabajo no sabía cómo funcionaba la actividad deportiva desde la perspectiva fiscal.

Aunque es un tema que también está en nuestro entorno día a día porque los telediarios cuentan con una sección deportiva que nos mantiene informados de todas las novedades, en ocasiones se escucha que se está investigando a un deportista o a un club por fraude fiscal, evasión de impuestos, etc. No obstante no nos paramos a pensar en la magnitud de esas actuaciones ni cómo han conseguido evadir grandes cantidades de dinero. Normalmente está relacionado con la cesión de los derechos de imagen pero es un tema ajeno a la gran mayoría de la población. Y para muchos, es igualmente desconocido cómo se organiza y tributa el mundo del deporte.

Por todo ello, porque es un tema interesante y de actualidad, es por lo que decidí escoger este tema. Quería aprender para poder entender y opinar, y pienso que todo lo aprendido en relación con el ámbito tributario también me sirve y me ayuda para mi vida cotidiana, el profundizar más en cada uno de los diferentes tributos. Si bien, resulta imposible analizar dicho tema de manera exhaustiva, ya que es algo complejo y muy extenso, por lo que mi intención es dar una visión general del tema.



Lo que se pretende con este trabajo es ofrecer una visión de la fiscalidad en el mundo del deporte de una manera no excesivamente técnica para que cualquier persona interesada en el tema pueda comprenderlo. Para facilitar esto, a lo largo del trabajo aparecen algunos ejemplos reales y actuales.

El presente trabajo consta de:

- Capítulo I, explica porque debemos fomentar el deporte y a través de qué medios se hace efectivo dentro del ámbito tributario.
- Capítulo II, habla de los agentes del deporte, de cómo se organizan y estructuran los diferentes organismos y entidades, tanto públicas como privadas. Cabe destacar de este capítulo el apartado de las SAD, donde aparece como ejemplo casos reales de distintos equipos de fútbol que han tenido polémico y dieron revuelo en los medios de comunicación por su no transformación en SAD.
- Capítulo III, en dicho capítulo se analiza la fiscalidad del deporte propiamente dicha. Éste a su vez se divide en dos bloques, por un lado, el régimen tributario de los deportistas (en él se analiza el tema de la cesión del derecho a la explotación de la imagen, y como ejemplo vemos el caso del futbolista Lionel Messi), y el régimen tributario de las entidades deportivas, por otro.
- Capítulo IV, en el que se analiza las distintas formas en que se financian las actividades deportivas. Me parece un tema de interés ya que la publicidad, fundamentalmente, juega un papel importante en este mundo, beneficiándose de ella tanto los deportistas como las propias empresas de publicidad.

Por último para finalizar dicho trabajo aparecen una serie de conclusiones, tanto objetivas como personales.



## CAPITULO I. FOMENTO DEL DEPORTE Y SISTEMA TRIBUTARIO.

### 1.1. El Deporte en la Constitución Española de 1978

El artículo 43.3 de la Constitución Española impone a los Poderes Públicos una obligación de dar o hacer, encaminada a la promoción de la práctica deportiva mediante la adopción de medidas normativas y administrativas.

Dice así: *Los poderes públicos **fomentarán** la educación sanitaria, la educación física y **el deporte**. Asimismo facilitarán la adecuada utilización del ocio.*

Dicha exigencia está dirigida a la totalidad de los Poderes Públicos: Administración General del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales. Algo lógico en un Estado descentralizado como el nuestro, estructurado territorialmente en varios niveles de gobierno, y consiguientemente de poder político y financiero.

#### ¿Cuál es el alcance del mandato constitucional de fomento del deporte?

Teniendo en cuenta esta concepción amplia para proteger el deporte que da el artículo 43.3 de la Constitución los poderes públicos pueden utilizar:

- Medios positivos, mediante los cuales otorgan ventajas a las actividades que se pretende impulsar.
  
- Medios negativos, a través de ellos interponen cargas, obstáculos o limitaciones que dificultan indirectamente aquellas acciones contrarias a los objetivos que se quieren conseguir.

Pero esos medios no son suficientes. En la actualidad desempeñan un papel importante otros instrumentos jurídicos o económicos que pueden consistir en:

1) Realización de instalaciones y equipamientos o de entregas de bienes o prestaciones de servicios a favor de las personas y entidades del mundo del deporte, a cargo del presupuesto de la Administración competente en cada caso (estatal, autonómica o local).



- 2) Actuaciones de carácter financiero:
- Directas, que afectan al gasto público (premios, prestamos, y ayudas y subvenciones).
  - Indirectas, sobre los ingresos públicos. Aquí se incluye la posibilidad de emplear con fines promocionales del deporte exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales (artículo 8.d Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

### **1.2. Acciones públicas en materia financiera para el fomento del deporte.**

Cualquier iniciativa que lleven a cabo los entes públicos para cumplir con el mandato constitucional del artículo 43.3 ha de tener su incidencia sobre Hacienda.

La actividad financiera tiene una doble finalidad: realización de gastos para cumplir las funciones que el ordenamiento asigna a los entes públicos (GASTOS PÚBLICOS) y obtener ingresos necesarios para financiar los gastos (INGRESOS PÚBLICOS). Las medidas de apoyo financiero al deporte pueden estar dentro de los gastos públicos o bien de los ingresos.

Como ayudas financieras directas destacan las subvenciones. Pero existen otros instrumentos que permiten el traspaso de fondos o la transferencia de bienes y servicios hacia las personas y entidades ligadas a la práctica deportiva. La propia Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, menciona algunas de ellas:

- Ayudas en especie, en forma de entregas gratuitas de bienes y derechos (disposición adicional quinta).
- Créditos concedidos por las Administraciones públicas a particulares (disposición adicional sexta).
- Premios educativos, culturales, científicos o de cualquier otra naturaleza (disposición adicional décima).

Las ayudas financieras también pueden llegar por una vía indirecta, en forma de disminución de la carga tributaria que han de soportar las personas y entidades relacionadas con el deporte. Aquí entran en juego los beneficios e incentivos fiscales, a





modo de exenciones totales o parciales, temporales o permanentes, del pago de determinados tributos con el fin de favorecer el fin constitucional señalado.

El objetivo principal de cualquier impuesto es obtener ingresos para financiar los gastos públicos. Pero en la actualidad el funcionamiento del sistema tributario va más allá de la misión recaudatoria. El tributo hoy en día también puede ayudar a lograr objetivos extrafiscales, al servicio de políticas y fines económicos y sociales previstos en la Constitución, entre los cuales figura el deporte. Así lo reconoce el artículo 2.1 de la Ley General Tributaria, cuando en su segundo párrafo añade:

*Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.* Esto se conoce como función extrafiscal del tributo.

En el caso que nos ocupa esta posibilidad se sustanciará en el empleo de la política tributaria como una vía para incentivar, promover y facilitar, desde un punto de vista económico, la práctica del deporte, minorando dentro de lo posible la carga que comporta el pago de cualquier tributo.

En conclusión, el artículo 43.3 de la Constitución obliga a los poderes públicos a articular las medidas que resulten más adecuadas para fomentar dentro de las disponibilidades financieras de la Hacienda Pública la práctica del deporte.

### **1.3. Las Entidades Deportivas de utilidad pública como destinatarias preferentes de las medidas de fomento del deporte**

Todas las entidades deportivas privadas son potencialmente beneficiarias de las ayudas financieras directas o indirectas que puedan instrumentar los poderes públicos en sus políticas de apoyo al deporte. Pero, aquellas que son calificadas como entidades de utilidad pública tendrán más ventajas fiscales respecto de los tributos estatales, autonómicos o locales. Por tanto, el tratamiento fiscal varía significativamente si la asociación está declarada de utilidad pública, en cuyo caso tendrá un tratamiento fiscal más ventajoso.



Conforme al artículo 44 de la Ley 10/1990, del deporte son entidades de utilidad pública:

1. *Las Federaciones deportivas españolas y las territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas **son** Entidades de utilidad pública.*

2. *Los clubes deportivos que participen en competiciones oficiales de ámbito estatal **podrán** ser reconocidos de utilidad pública por acuerdo del Consejo de Ministros, previo informe de la Comunidad Autónoma correspondiente, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.*

Según el artículo 42.5 *los Entes de promoción deportiva **podrán** ser reconocidos de utilidad pública por el Consejo de Ministros, a propuesta del Ministerio de Educación y Ciencia, con la tramitación y requisitos establecidos para las demás Entidades deportivas.*

Y el artículo 48, apartados 1 y 6, **declara** al *Comité Olímpico y al Comité Paralímpico Españoles* como entidades de utilidad pública, el primero en atención a su objeto y el segundo en razón de su objeto, naturaleza y funciones en el ámbito deportivo.

Al analizar estos artículos vemos que existen:

- Asociaciones deportivas declaradas de interés público *ope legis*, es decir, directamente por mandato de la Ley 10/1990. Estas son: las federaciones deportivas españolas, las federaciones territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

- Las que adquieren esta condición tras la correspondiente declaración administrativa. Aquí se incluyen: los clubes deportivos que participen en competiciones oficiales de ámbito estatal, que podrán ser reconocidos de utilidad pública por el Consejo de Ministros previo informe de la CCAA correspondiente. Y los entes de promoción deportiva, también reconocidos por el Consejo de Ministros pero a propuesta del Ministerio de Educación y Ciencia.



Para poder alcanzar esta calificación deben cumplir los requisitos marcados por el artículo 32 de la Ley 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, que son los siguientes:

- a) Que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general.
- b) Que su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario.
- c) Que los miembros de los órganos de representación que perciban retribuciones no lo hagan con cargo a fondos y subvenciones públicas.
- d) Que cuenten con los medios personales y materiales adecuados y con la organización idónea para garantizar el cumplimiento de los fines estatutarios.
- e) Que se encuentren constituidas, inscritas en el Registro correspondiente, en funcionamiento y dando cumplimiento efectivo a sus fines estatutarios, ininterrumpidamente y concurriendo todos los precedentes requisitos, al menos durante los dos años inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud.

Estos requisitos no se cumplen en las sociedades anónimas deportivas, porque aunque participan en competiciones oficiales de ámbito estatal, éstas tienen carácter profesional y, por tanto, ánimo de lucro. En cambio si podrán ser cumplidos por los clubes deportivos básicos, en función de sus características, de lo que establezcan sus estatutos y de que participen en competiciones oficiales de ámbito estatal, si como asociaciones sin ánimo de lucro tienen como interés principal promover el deporte como un interés general.

En el siguiente Capítulo vamos a analizar qué tipo de organismos y entidades intervienen en el desarrollo de la actividad deportiva y hacen posible que se lleve a cabo.



## **CAPITULO II. LOS AGENTES DEL DEPORTE.**

Antes de analizar el régimen tributario de las personas y entidades que participan en el desarrollo de la actividad deportiva es necesario conocer a quienes podemos calificar como agentes o sujetos del deporte.

Hay que distinguir entre organismos pertenecientes al sector público, y personas y entidades del sector privado.

### **2.1. La Organización pública del deporte.**

Actualmente se caracteriza por el establecimiento de un modelo de organización deportiva que trata de compatibilizar la iniciativa privada con la intervención pública.

Para conocer cuál es la organización administrativa actual del deporte debemos tener presente los dos niveles territoriales que ejercen competencias en materia deportiva: el Estado y las Comunidades Autónomas.

#### **✚ La Administración deportiva del Estado: el Consejo Superior de Deportes**

El máximo órgano del deporte español es el Consejo Superior de Deportes, regulado en el Título II Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, al que se atribuye toda la organización pública estatal del deporte. Ejerce por tanto directamente la actuación de la Administración del Estado en materia deportiva.

Es un organismo autónomo, adscrito al Ministerio de Educación y Ciencia, cuya labor es la realización de actividades de fomento, prestacionales o de gestión de servicios públicos.

Tiene personalidad jurídica propia y capacidad de obrar para el cumplimiento de sus funciones y se rige por la Ley 6/1997, de 14 de abril, LOFAGE; la Ley 10/1990, de 15 de octubre del Deporte (Título II); la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común,



la Ley General Presupuestaria, y por las demás disposiciones de aplicación a los organismos autónomos de la Administración General del Estado.

El artículo 8 de la Ley del Deporte enumera sus competencias. A dicho órgano le corresponden fundamentalmente las competencias de promoción, ordenación, planificación y coordinación de la actividad deportiva de ámbito nacional e internacional y con especial incidencia en el deporte de alta competición y en el tema económico concretado a través de las subvenciones a las Federaciones deportivas nacionales y Entidades y Asociaciones deportivas.

#### **La Administración deportiva de las Comunidades Autónomas**

Al tratarse de una competencia exclusiva de las CCAA todas han asumido unos modelos de gestión pública deportiva bastante similares a los de la Administración estatal.

Hay que distinguir:

- Administración general deportiva.

Dirige la política del deporte a través de una Conserjería dedicada al ámbito deportivo.

Se constituye una Dirección General destinada únicamente al deporte, configurada como centro directivo para la gestión y resolución de los asuntos deportivos.

- Administración consultiva en materia deportiva.

Su función es la de servir como órgano de consulta de los órganos directivos y también la de permitir la participación de los distintos agentes deportivos en la toma de decisiones en el ámbito deportivo. Se trata por tanto de un órgano de consulta y participación adscrito a la Conserjería de deporte.



## 2.2. Agentes del Sector Privado.

En este apartado vamos a analizar las entidades deportivas del sector privado según la legislación estatal y su normativa de desarrollo.

En virtud del artículo 1.3 de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte el Estado reconocerá e incentivará las acciones organizativas y de promoción que lleven a cabo las llamadas asociaciones deportivas.

Las asociaciones deportivas están reguladas en el Título II de la Ley 10/1990, del Deporte. Y el artículo 12.1 de dicha Ley hace una clasificación de las entidades deportivas en cinco grupos: *A los efectos de la presente Ley, las Asociaciones deportivas se clasifican en Clubes, Agrupaciones de Clubes de ámbito estatal, Entes de Promoción deportiva de ámbito estatal, Ligas Profesionales y Federaciones deportivas españolas.*

Aunque no están encuadrados dentro de las asociaciones deportivas, han de incluirse también dentro de estas entidades los Comités Olímpico y Paralímpico Españoles. Por otro lado, el artículo 18 se refiere a las entidades con actividad deportiva accesoria.

Vamos a analizar cada una de las entidades deportivas, aunque de manera muy breve, para saber sus principales características.

### Clubes Deportivos

La definición de club deportivo la encontramos en el artículo 13 LD “*Asociaciones privadas integradas por personas físicas o jurídicas que tengan por objeto la promoción de una o varias modalidades deportivas, la práctica de las mismas por sus asociados, así como la participación en actividades y competiciones deportivas*”.



Asimismo, los clubes deportivos se clasifican en (artículo 14 LD):

- Clubes deportivos elementales
- Clubes deportivos básicos
- Sociedades Anónimas Deportivas (SAD)

Es obligatorio que todos los Clubes se inscriban en el correspondiente Registro de Asociaciones Deportivas para que puedan ser reconocidos como club a efectos deportivos; necesitan la certificación de la inscripción. Dicha obligatoriedad de inscripción viene regulada en el artículo 15 LD y en el RD 1252/1999, de 16 de julio, sobre Federaciones Deportivas Españolas y Registro de Asociaciones Deportivas.

### **CLUBES DEPORTIVOS ELEMENTALES**

Regulados en el artículo 16 LD. Su constitución es la que menos formalidades requiere. Para su constitución basta con que sus promotores o fundadores, que habrán de ser siempre personas físicas suscriban un documento privado en el que figure: nombre de los promotores y del delegado o responsable; voluntad de constituir un club, finalidad y nombre del mismo; domicilio a efectos de notificaciones y relaciones con terceros y sometimiento expreso a las norma deportivas estatales y a las que rigen la modalidad de la respectiva federación.

Sus características principales son:

- Deben inscribirse en el Registro de Asociaciones y en la Federación Española respectiva a través de la Federación autonómica.
- No pueden participar en competiciones oficiales de ámbito estatal o internacional.
- Pueden establecer su propia normativa interna de funcionamiento de acuerdo con principios democráticos y de representación.

### **CLUBES DEPORTIVOS BÁSICOS**

Se trata de una modalidad asociativa más compleja, ya que para su creación no basta con un simple documento privado. Requiere la inscripción en el Registro de Asociaciones Deportivas del acta fundacional otorgada ante notario por al menos cinco



fundadores, donde se debe plasmar la voluntad de constituir un club con “exclusivo objeto deportivo”. Deben presentar también unos Estatutos que incluirán, entre otras, disposiciones de carácter disciplinario, organizativo, de responsabilidad y de régimen económico (art. 17. 2 LD).

### **SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS**

Son los clubes más complejos en su organización y funcionamiento. Su regulación la encontramos en los artículos 19 a 28 de la Ley 10/1990 y en el Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas.

Dado que existen muchas entidades que participan de manera profesional en competiciones deportivas oficiales la forma de Club se queda algo pequeña e insuficiente, por lo que la Ley 10/1990 en su preámbulo comenta: “(...) la Ley propone un nuevo modelo de asociacionismo deportivo que persigue, por un lado favorecer el asociacionismo deportivo de base, y por otro, establecer un modelo de responsabilidad jurídica y económica para los clubs que desarrollan actividades de carácter profesional (...)”.

Hasta el momento no existían demasiados elementos jurídicos que permitieran por un lado, determinar las responsabilidades por las deudas que los clubes deportivos contrajeran, y por otro lado, controlar sus cuentas. Como consecuencia de esto se crea la figura de las Sociedades Anónimas Deportivas. Se trata de una modalidad de las Sociedades Anónimas propias del Derecho Mercantil.

Adoptarán esta forma societaria los Clubes o sus equipos profesionales que participen en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal, estableciéndose así un nuevo modelo de responsabilidad jurídica y económica del asociacionismo deportivo.

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; y sólo





podrán participar en competiciones oficiales profesionales de una sola modalidad deportiva.

En este sentido, esto afectaría a los clubes participantes en competiciones oficiales de carácter profesional en las modalidades deportivas de fútbol y baloncesto. Estas competiciones en España son:

- 1ª y 2ª división de Fútbol
- 1ª división masculina de baloncesto (ACB)

Impone por tanto a la generalidad de los clubes su conversión en SAD si pretenden participar en las competiciones oficiales y beneficiarse del Plan de Saneamiento. Eximiendo de tal obligación a aquellos otros que en las auditorías realizadas por encargo de la Liga de Fútbol Profesional, desde la temporada 1985-1986 hubiesen obtenido en todas ellas un saldo patrimonial neto positivo.

Excepción esta que se materializaría en el caso de los clubes de fútbol Real Madrid, Barcelona, Bilbao y Osasuna. Siendo los clubes saneados, más poderosos los que podrán mantener siempre la estructura de Club y evitar convertirse en SAD, y como consecuencia evitar tributar por el Impuesto de Sociedades.

Con esta imposición se pretendió buscar una solución al importante problema económico que suponía la gravísima situación económica de los clubes de fútbol profesional. Es decir, se pretendía ejercer un mayor control e incrementar la transparencia de las entidades de fútbol profesional, por ello, en la Disposición Adicional Séptima de la Ley 10/1990 se establece la conversión obligatoria en SAD para aquellos clubes que estuvieran endeudados, o lo que es lo mismo, que tuvieran un saldo patrimonial neto de carácter negativo.

Contemplándose como sanción a todos aquellos clubes que no adopten dicha modalidad asociativa la exclusión de la competición oficial de ámbito estatal y carácter profesional, así como del Plan de Saneamiento.



### Constitución

El RSAD prevé que las SAD puedan constituirse en un solo acto por convenio entre los fundadores, o en forma sucesiva por suscripción pública de las acciones. No obstante, aquellas sociedades anónimas deportivas que provengan de la transformación de un club deportivo conservarán su personalidad jurídica bajo la nueva forma societaria.

Estarán sujetas en su constitución y en su régimen jurídico a la legislación mercantil, por lo que habrán de constituirse en escritura pública e inscribirse en el Registro Mercantil, requisito éste último que se verifica previa inscripción en el Registro de Asociaciones Deportivas. Y como auténticas sociedades anónimas que son tienen personalidad jurídica propia y ánimo de lucro

### Capital Social

La Ley establece para las SAD un capital social mínimo, el cual estará formado por dos sumandos:

- **Primer sumando:** será el 25% de los gastos de la temporada anterior por los Club/SAD que la integran (se excluyen los dos con mayor y con menor gasto).
- **Segundo sumando:** en su caso, el saldo patrimonial neto negativo.

En caso de que el primer sumando sea inferior al segundo. El capital mínimo se calculará multiplicando por dos el segundo sumando.

Para que la SAD se constituya es imprescindible:

- Que el capital mínimo de las sociedades anónimas deportivas se desembolse totalmente y mediante aportaciones dinerarias.
- Que el capital mínimo de las sociedades anónimas deportivas este representado por acciones nominativas. Dichas acciones podrán representarse por medio de títulos o por anotaciones en cuenta, si bien, en caso de ser admitidas a negociación en alguna Bolsa de Valores, deberán estar representadas por medio de anotaciones en cuenta. Habrán de ser iguales tanto en clase como en valor.



### Acciones en otras sociedades anónimas

Los Club/SAD que participen en competiciones estatales no podrán adquirir acciones de otra SAD que participe en la misma competición, o que aunque no participe pertenezca a la misma modalidad deportiva.

Cualquier persona física o jurídica que participe en el capital social de una SAD con derecho a voto en más del 5% no podrá obtener participación en otra SAD que participe en la misma competición o pertenezca a la misma modalidad deportiva, por igual o superior valor.

Solamente deberán acogerse a estos requisitos aquellos Clubes que vayan a transformarse en SAD. Para aquellas SAD que simplemente vayan a cambiar su categoría profesional no será necesario el cumplimiento de los mismos.

### Normas contables e información periódica

Las SAD tienen frente al CSD un conjunto de obligaciones contables y de información, y sin perjuicio de las que de forma adicional puedan establecer las propias Ligas Profesionales. En este sentido, las obligaciones son las siguientes:

#### A) De carácter contable

Las sociedades anónimas deportivas que cuenten con varias secciones deportivas llevarán una contabilidad que permita diferenciar las operaciones referidas a cada una de ellas con independencia de su integración en las cuentas anuales de la sociedad.

La contabilidad de las SAD se regirá por la normativa contable establecida en el Código de Comercio y Ley de Sociedades Anónimas Deportivas y por sus disposiciones de desarrollo. El Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, podrá aprobar mediante Orden la adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades anónimas deportivas en la que se considerarán las características de naturaleza de las actividades desarrolladas, adecuándose a ellas las normas y criterios de valoración, así como la estructura, nomenclatura y terminología de las cuentas anuales.



En la memoria de las cuentas anuales se recogerá, al menos, la siguiente información: la distribución del importe neto de las cifras de negocio correspondientes a las actividades propias de cada sección deportiva de la sociedad, derechos de adquisición de los jugadores, inversiones realizadas en instalaciones deportivas, derechos de imagen de los jugadores y aquellos otros extremos de relieve.

**B) Información periódica**

Las SAD deberán remitir al Consejo Superior de Deportes información anual y semestral.

La información semestral se refiere al periodo comprendido entre el inicio del ejercicio y el último día de cada semestre natural, y habrá de ser remitida dentro de los tres meses siguientes a la fecha de cierre del periodo. Dicha información deberá incluir, al menos, unos estados intermedios de la sociedad, un balance de la sociedad y del grupo consolidado y la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad y una memoria consolidada del grupo de sociedades referido a dicho periodo.

La información anual será las cuentas anuales individuales y, en su caso, consolidadas, incluyendo en ambos casos el informe de gestión, la memoria y el informe de auditoría.

Dicha información deberá enviarse al Consejo Superior de Deportes antes del depósito de dichas cuentas en el Registro Mercantil.

**C) Posibilidades de actuaciones complementarias para clarificar el estado de las cuentas**

Cuando el informe de las cuentas anuales contuviese salvedades, y cuando la opinión del auditor fuese adversa o hubiese sido denegada, las SAD deberán recabar de sus auditores un informe especial, que se remitirá al CSD.

Además el Consejo Superior de Deportes, de oficio o a petición de la liga profesional correspondiente, podrá exigir el sometimiento de una sociedad anónima deportiva a una auditoría complementaria realizada por auditores por él designados con



el alcance y el contenido que se determine en el correspondiente acuerdo. La SAD estará obligada a colaborar con el auditor de cuentas, facilitándole toda la información que le sea solicitada.

### **La no transformación de los Clubes en SAD. Polémica con el Real Madrid C.F, el F.C. Barcelona, Athletic de Bilbao y Osasuna.**

Como hemos mencionado anteriormente la Disposición Adicional Séptima de la Ley 10/1990 fija una excepción a la obligatoriedad de los Clubes de transformarse en SAD. Para evitar esa transformación, éstos debían haber tenido un saldo positivo del patrimonio neto en las auditorías llevadas a cabo por la Liga de Fútbol Profesional desde la temporada 1985-1986. Aunque esa misma disposición adicional establece una serie de requisitos o peculiaridades para esos Clubes que no se transformen en SAD:

- La Asamblea será quien apruebe los presupuestos anuales cuyo proyecto deberá ir acompañado de un informe emitido por la Liga de Fútbol Profesional. Cuando los Clubes cuenten con distintas modalidades deportivas realizarán un presupuesto distinto para cada una de ellas, el cual se integrará en el presupuesto general del club.
- Igual que en las SAD, en el caso de que en el club haya varias secciones deportivas, deberá realizar una contabilidad separada para cada una de ellas.
- Los clubes podrán ser objeto de una auditoría complementaria por determinación de la Liga Profesional, el CSD y por la Comunidad Autónoma que corresponda.
- Cuando los resultados económicos del Club arrojen cifras negativas, los miembros de la Junta Directiva serán quienes respondan de las mismas de manera mancomunada durante el tiempo que han estado al frente de la gestión del Club. El ejercicio económico para estas entidades se iniciará el 1 de julio y terminará el 30 de junio de cada año.



La Junta Directiva deberá depositar antes del inicio de cada ejercicio económico a favor del club un aval bancario para garantizar su responsabilidad frente a aquel y deberá ser el 15% del presupuesto de gasto.

➤ Deberán ajustar su contabilidad a las normas que regulen o puedan regular en un futuro la de las SAD. Tendrán las mismas obligaciones que las SAD con respecto al deber de enviar información periódica al CSD.

Actualmente existen, como ya hemos dicho antes, una serie de entidades deportivas que optaron por la no transformación en SAD y siguen perteneciendo a la categoría de Clubes. Puesto que cumplen con los requisitos que la ley establece, esos clubes son:

- Real Madrid C.F.
- F.C. Barcelona.
- Club Atlético Osasuna.
- Athletic Club de Bilbao

El caso es que estos Clubes no han hecho nada fuera de la ley puesto que cumplen con los requisitos establecidos para seguir manteniendo la condición de Club. La polémica surgió cuando la Comisión Europea, a finales del año 2013, anunció que iba a iniciar un expediente de investigación sobre cada uno de los cuatro clubes citados anteriormente, entre otros.

Estos clubes no son investigados por no haberse transformado en SAD (ya que cumplen con la ley). Lo que se investiga es si esa no conversión en SAD ha podido beneficiar a estos clubes fiscalmente. Aunque parezca que la investigación se centra en la actuación de estos clubes, nada más lejos de la realidad. En realidad se investiga la actuación del Estado en cuanto a legislación y concesión de ayudas públicas a estos clubes.



A día de hoy, no hay noticias sobre cómo evolucionan esas investigaciones. Lo cierto es que ni la prensa española, ni la europea, reflejan demasiados datos acerca de este tema puesto que la información que se filtra de la Comisión europea es escasa.

Si es cierto que podemos hacer una crítica respecto de la Ley y su desarrollo reglamentario en relación con los clubes que en un primer momento arrojan un saldo neto positivo, que pasaría si en otra auditoría fuera negativo, pues no se prevé nada. Esto supone un agravio para aquellos que hubieron de convertirse en SAD y se mantienen como tales independientemente de su actual situación económica.

#### **✚ Agrupaciones de clubes de ámbito estatal**

El artículo 12.3 de la Ley estatal del Deporte prevé la posibilidad de que se reconozcan agrupaciones de clubes de ámbito estatal cuyo objeto exclusivo es la promoción, el desarrollo y gestión de actividades de carácter deportivo no identificables con modalidades y actividades contempladas por las Federaciones Deportivas Españolas.

Esta opción está sujeta a la limitación de que sólo podrán reconocerse una agrupación por cada modalidad deportiva no cubierta por la federación respectiva. Y una vez creadas deberán coordinar su gestión con las federaciones deportivas de ámbito autonómico de la actividad deportiva de que se trate.

#### **✚ Entidades con actividades deportivas de carácter accesorio**

Están previstas en el artículo 18 LD. Dicho artículo contempla la posibilidad de que entidades públicas o privadas, dotadas de personalidad jurídica propia, o grupos existentes dentro de las mismas puedan inscribirse también en el Registro de Asociaciones Deportivas cuando desarrollen actividades de naturaleza deportiva con carácter accesorio a su objeto principal.

A estos efectos, deben elevar escritura pública ante notario que contenga sus estatutos, responsables y régimen presupuestario. Y en ella deben indicar expresamente su voluntad de constituir un club deportivo.



### ✚ Federaciones deportivas españolas

Su régimen jurídico viene establecido en los artículos 30 a 40 de la Ley del Deporte, y tiene su desarrollo reglamentario en el Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, de Federaciones Deportivas Españolas y Registro de Asociaciones Deportivas.

Vienen definidas en el artículo 30 de la Ley como *“entidades privadas, sin ánimo de lucro y con personalidad jurídica propia, y patrimonio propio e independiente al de sus asociados, cuyo ámbito de actuación se extiende al conjunto del territorio del Estado, en el desarrollo de las competencias que le son propias”*

Todas las federaciones han de estar inscritas en el Registro de Asociaciones Deportivas. Y corresponde a la Comisión directiva del CSD la autorización para la preceptiva inscripción en el Registro de Asociaciones Deportivas que tendrá carácter provisional durante 2 años, transcurrido dicho plazo autorizará la constitución e inscripción definitiva de las mismas o revocará la autorización en función de criterios de interés deportivo, nacional e internacional, y de la implantación real de la modalidad deportiva. Es decir, de que persistan los motivos que propiciaron su constitución.

Se integran por: Federaciones Deportivas autonómicas, clubes deportivos, deportistas, técnicos, jueces y árbitros, Ligas profesionales (cuando existan), y por otros colectivos interesados que promuevan, practican o contribuyan al desarrollo del deporte. Sólo puede existir una por cada modalidad deportiva, salvo las polideportivas para personas con minusvalías físicas, psíquicas, sensoriales y mixtas.

Se les reconoce capacidad de iniciativa para promover y organizar actividades y competiciones deportivas. Siendo su función principal la defensa y promoción del deporte federado de ámbito estatal. Además de sus propias atribuciones, ejercen por delegación funciones públicas de carácter administrativo, actuando en este caso, como agentes colaboradores de la Administración pública. Ostentan la representación de España en las competiciones internacionales.





### **✚ Ligas profesionales**

Están definidas en el artículo 12.2 de la Ley 10/1990 como *“asociaciones de Clubes que se constituirán, exclusiva y obligatoriamente, cuando existan competiciones oficiales de carácter profesional y ámbito estatal, según lo establecido en el artículo 41 de la presente Ley”*.

La LD obliga en su artículo 41 a que se constituyan ligas profesionales en aquellas federaciones deportivas españolas en las que exista competición profesional, integrándose exclusiva y obligatoriamente por todos los clubes participantes, prohibiéndose la existencia de más de una liga profesional por modalidad deportiva. Tienen personalidad jurídica propia y deben disponer de un régimen disciplinario interno y unos Estatutos y reglamentos que serán aprobados por el Consejo Superior de Deportes junto con el informe previo de la Federación deportiva que corresponda.

### **✚ Entes de promoción deportiva estatales**

Vienen contemplados en el artículo 42 de la Ley 10/1990. Siendo entes de promoción deportiva estatal aquellas asociaciones de Clubes o Entidades que tengan por finalidad exclusiva la promoción y organización de actividades físicas y deportivas con finalidades lúdicas, formativas o sociales.

La participación en competiciones de ámbito estatal organizadas por estos entes excluye su posible participación en las competiciones tuteladas por las Federaciones Deportivas.

### **✚ Comité olímpico y comité paralímpico españoles**

Regulados en el artículo 48 de la Ley 10/1990, que como hemos dicho anteriormente no está incluido entre los preceptos relativos a las asociaciones deportivas que acabamos de examinar.

El Comité Olímpico Español es una asociación sin fines de lucro, dotada de personalidad jurídica, cuyo objeto consiste en el desarrollo del movimiento olímpico y la difusión de los ideales olímpicos.



Como atribuciones concretas, asume la representación exclusiva de España ante el Comité Olímpico Internacional y organiza la inscripción y participación de los deportistas españoles en los Juegos Olímpicos, colabora en su preparación y estimula la práctica de las actividades representadas en dichos Juegos. Todas las Federaciones deportivas españolas de modalidades olímpicas están integradas en el Comité Olímpico Español.

Por su parte, el Comité Paralímpico Español tiene la misma naturaleza y asume funciones análogas pero respecto de los deportistas con discapacidades físicas, sensoriales, psíquicas y cerebrales.

Finalmente, dentro de las entidades deportivas se encuentran también, además de las asociaciones a las que acabamos de referirnos, las fundaciones deportivas, que son organizaciones constituidas sin fin de lucro y dotadas de personalidad jurídica propia, que por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de un fin deportivo de interés general.

### **CAPITULO III. EL DEPORTE ANTE EL SISTEMA TRIBUTARIO**

En este capítulo vamos a analizar la fiscalidad del deporte, ésta se divide en dos grandes bloques: el régimen tributario de los deportistas, por un lado, y el régimen tributario de las entidades deportivas, por otro.

Ya que, el fenómeno deportivo no permanece ajeno al sistema tributario. Esto se debe a que el artículo 31.1 de la Constitución Española proclama el principio de generalidad en el deber de contribuir.

*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*

En primer lugar, nos vamos a centrar en el régimen tributario de los deportistas. Después pasaremos a analizar el de las entidades deportivas.



### 3.1. Régimen Tributario de los Deportistas

Es evidente, que el ejercicio del deporte puede constituir, en ciertos casos, una manifestación de renta muy importante.

Hay que distinguir, el deporte “aficionado” el cual se práctica por placer y sin obtener rendimiento alguno por lo que no tiene relevancia en lo que al ámbito tributario se refiere, del deporte a nivel profesional o de élite, el cual supone unos niveles de renta muy elevados.

Esto es característico de ciertos trabajos y profesiones para cuya prestación o ejercicio la edad es, entre otros, un factor determinante: sólo pueden llevarse a cabo durante un periodo de tiempo relativamente breve, en comparación con la duración de la vida activa de la mayoría de los contribuyentes porque se exigen determinadas aptitudes físicas y mentales que en el caso del deporte son propias de la juventud. Esto se conoce como fuentes de renta *fugaces o de rápido agotamiento*.

Además es frecuente que en este tipo de profesiones se pueda alcanzar un alto nivel de ingresos tanto por la excepcionalidad de las aptitudes exigidas como por la valoración social de las actividades realizadas. Siendo así que las rentas percibidas se concentrarán en un número reducido de ejercicios.

Parte de las cantidades que perciben los deportistas pueden constituir renta sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o bien al Impuesto de la Renta de No Residentes (IRNR).

Además de ello, cuando el deporte se ejerce por cuenta propia y es retribuido puede ser considerado desarrollo de una actividad económica, y el deportista quedaría sujeto al Impuesto de Actividades Económicas (IAE). Y la realización de la actividad deportiva tendría la consideración de prestación de servicios estando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Así pues, son cuatro los impuestos a los que eventualmente puede quedar sujeto un deportista por la práctica del deporte: IRPF, IRNR, IAE e IVA.



En los siguientes apartados vamos a analizar lo que nuestra legislación en materia tributaria establece al respecto para cada uno de ellos.

### **3.1.1. Los Deportistas Profesionales y el IRPF**

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

Por tanto, el hecho imponible de este impuesto lo constituye la obtención de renta por parte del contribuyente, integrando la renta los siguientes componentes: los rendimientos del trabajo; los rendimientos del capital; los rendimientos de actividades económicas; las ganancias y pérdidas patrimoniales; y las imputaciones de renta que establece la ley (artículo 6 LIRPF).

Y son contribuyentes de este impuesto las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español. Según el artículo 9 LIRPF se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida



habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Sabiendo esto, a continuación habremos de determinar si las cantidades que un deportista residente en España percibe por el ejercicio de una actividad deportiva pueden ser calificadas dentro de alguna de las categorías que integran el concepto de renta.

### **RENDIMIENTOS DEL TRABAJO**

En la relación laboral que se establece entre el deportista y el empresario tiene lugar una prestación de servicios por parte del deportista y una retribución de los mismos por parte del empresario. En este caso el deportista sería un trabajador por cuenta ajena, que realiza la actividad deportiva bajo la dirección del empresario, a cambio de una contraprestación. Dicha retribución que perciben, a efectos de clasificación en los distintos componentes que presenta el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se enmarca dentro de la categoría de “Rendimientos del Trabajo”.

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

En este caso, el deportista estará ligado con un tercero por medio de un contrato de trabajo (ya sea una relación laboral especial o común). Por tanto serán rendimientos del trabajo cuando dicha actividad se realice en régimen de dependencia, es decir, siendo un tercero el que asume los riesgos de la actividad.

En conclusión, todas las retribuciones que el deportista profesional recibe del club o entidad deportiva a la que presta sus servicios, derivadas del contrato laboral que les une son rendimientos del trabajo en el IRPF. Y tendrán esta consideración las



siguientes percepciones a las que el jugador tiene derecho en virtud de lo dispuesto en el Convenio Colectivo del Fútbol Profesional:

- **La contraprestación económica a la que el futbolista tiene derecho en el caso de cesión temporal o definitiva a otro club.**

El artículo 16 del Convenio Colectivo del fútbol profesional establece lo siguiente: *“En el supuesto de que la cesión se realizara mediante contraprestación económica, pactada entre cedente y cesionario, el Futbolista Profesional tendrá derecho a percibir, como mínimo, el quince por cien (15%) del precio pactado, que deberá ser satisfecho por el Club/SAD cesionario, en el momento de la aceptación por el Futbolista de la cesión. En el supuesto de que no se pactara cantidad alguna, el Futbolista tendrá derecho a percibir como mínimo el importe que resulte de dividir por doce la totalidad de las retribuciones percibidas del Club/SAD en la temporada inmediata anterior, multiplicado por el uno y medio por cien (1,5%).*

En el caso de cesión definitiva a otro club, el art. 17.3 del Convenio Colectivo del fútbol profesional establece que *“el Futbolista tendrá derecho a percibir, como mínimo, el 15 por 100 del precio de dicha cesión, que deberá ser pagada por el Club/SAD adquirente de los derechos, en todo caso”.*

Por su parte el artículo 18 establece que cuando el contrato laboral del futbolista finalice por expiración del tiempo pactado para el mismo, y el jugador estipule un nuevo contrato con otro Club/SAD, éste debe abonar al anterior una compensación previamente fijada en la Lista de Compensación. Estas cantidades corresponden a la inversión que el primer Club/SAD ha realizado en concepto de formación y preparación del jugador. A su vez, el Futbolista tendrá derecho a percibir el quince por cien (15 %) de la citada compensación a la perfección del contrato.

Si el futbolista está sujeto a compensación y se diese el caso que no es contratado de nuevo por ningún Club/SAD, tendría derecho a seguir el de procedencia, el cual estaría obligado a ofrecerle un nuevo contrato por una temporada con las mismas condiciones que tenía en el contrato expirado con un



aumento en la retribución en el 7% de la cantidad que esté establecida en la Lista de Compensación al que habría que sumarle el IPC.

- **La prima de contratación o fichaje**

Según el art. 22.1 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional es *“la cantidad estipulada de común acuerdo entre el Club/SAD y el Futbolista Profesional, por el hecho de suscribir el contrato de trabajo”*.

- **La prima por partido**

La cuál según el artículo 23 del Convenio Colectivo de Fútbol Profesional será la pactada por cada Club/SAD con su plantilla de futbolistas profesionales o con cada futbolista profesional.

- **Sueldo mensual**

Se estipula en cada contrato individual. El Convenio Colectivo fija las cuantías mínimas (art. 24):

*Cada Futbolista Profesional percibirá, cada año de vigencia de su contrato, doce sueldos mensuales de una cuantía mínima de:*

- *Temporada 2014/2015*

- *1ª División 5.375 €/mes*

- *2ª División 3.335 €/mes*

- *Temporada 2015/2016 las cantidades de la temporada anterior más el IPC*

Los Futbolistas Profesionales cuya permanencia en el Club/SAD sea inferior a un año tendrán derecho a percibir la parte proporcional que les corresponda en razón al tiempo de prestación de sus servicios.

- **El plus de antigüedad que ha de percibir el jugador por cada dos años de permanencia en el club.**

Según el artículo 26 del Convenio Colectivo de Fútbol Profesional su importe será equivalente, con dos años de permanencia, al cinco por cien (5%) del sueldo



mensual que perciba de su equipo, con los límites señalados en el artículo 25 del Estatuto de los Trabajadores.

- **Premio de antigüedad a que tiene derecho el jugador al finalizar su relación contractual cuando ha permanecido en el mismo equipo durante seis o más temporadas.**

Según el artículo 32 del Convenio cuando el Futbolista haya estado vinculado seis o más temporadas, el Club/SAD viene obligado a satisfacerle las siguientes cantidades:

- Para la temporada 2014/2015:
  - o Para 9 o más temporadas de antigüedad: 64.500,00 euros.
  - o Para 8 temporadas de antigüedad: 37.950,00 euros.
  - o Para 7 temporadas de antigüedad: 26.900,00 euros.
  - o Para 6 temporadas de antigüedad: 16.550,00 euros.
- Para la temporada 2015/2016: Las cantidades de la temporada 2014/2015 + IPC.

- **Retribuciones percibidas del club durante la incapacidad temporal.**

Según el art. 33 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional, *“el Futbolista Profesional que, durante la vigencia del contrato incurriera en baja por Incapacidad Temporal, por cualquier causa, tendrá derecho a que el Club/SAD le complete la prestación de la Seguridad Social o Mutua Patronal hasta el cien por cien (100%) de sus retribuciones, manteniendo esta situación hasta su alta o finalización del período contractual”*.

- **Indemnización abonada por el club en los casos de muerte o lesión invalidante para cualquier actividad laboral**

El art. 34 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional viene a disponer que, con independencia de las indemnizaciones que puedan corresponder al





Futbolista Profesional o sus herederos, como consecuencia de un accidente con resultado de muerte o invalidez permanente absoluta que le impida desarrollar cualquier actividad laboral y, siempre que dicho suceso sea consecuencia directa de la práctica del fútbol bajo la disciplina del Club/SAD, éste deberá indemnizarlo, o en su caso a los herederos, en las cuantías que detalla el precepto.

- **La cantidad satisfecha por el club al jugador por la explotación económica de su imagen, cuando dicha cantidad tenga la consideración de salario**

El artículo 28 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional dispone: “Derecho de explotación de imagen. Para el caso de que el Futbolista explote en su propio nombre sus derechos de imagen, por no haber sido éstos cedidos temporal o indefinidamente a terceros, la cantidad que el Club/SAD satisfaga a aquél por la utilización de su imagen, nombre o figura con fines económicos, tendrá la consideración de concepto salarial, de conformidad con lo establecido en el artículo 20. En tal supuesto, la cantidad acordada deberá constar por escrito, ya sea a nivel individual o de la plantilla del Club/SAD”.

- **Cualquier otra forma de retribución pactada en el contrato de trabajo**

También formarían parte de los rendimientos de trabajo, aunque no se haya mencionado en la enumeración anterior, las cantidades que se abonen al deportista por parte de su Club/SAD en concepto **de indemnización por extinción del contrato de trabajo** ya que deriva de la propia relación laboral.

El Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, regulador de la relación laboral de los deportistas profesionales establece en su artículo 15 que en el supuesto de despido improcedente sin readmisión, si no hay pacto con respecto a la indemnización, ésta se fijará por vía judicial y será de al menos dos mensualidades de sus retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y



cantidad de trabajo percibidos durante el último año, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año.

Según el artículo 7 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, estarán exentas de tributar por IRPF "las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores (...)". En los supuestos de despido de deportistas profesionales, en un primer momento, la Dirección General de Tributos vino considerando sujeta a tributación por IRPF a la indemnización correspondiente en su totalidad, basándose en que no existía límite de carácter obligatorio previsto para estas indemnizaciones, no admitiendo la exención, ni siquiera parcial, en ningún caso.

Sin embargo, posteriormente la jurisprudencia del Tribunal Supremo introdujo importantes matices a la doctrina administrativa aplicable hasta el momento y sentó las bases del tratamiento tributario por IRPF de la indemnización por despido improcedente de los deportistas profesionales. Cabe mencionar la sentencia de 4 de Noviembre de 2010 que establece que en la relación laboral de los deportistas profesionales, sí existe un límite mínimo de indemnización garantizado al trabajador y este es el que se fija en el artículo 15 del RD (dos mensualidades de sus retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidos durante el último año). Este límite mínimo obligatorio se aplica tanto para el supuesto de acuerdo entre partes como para el caso de fijación judicial.

Por tanto, aplicando por analogía el artículo 7 de la Ley 35/2006 de IRPF, si cabría la exención al menos parcial por el importe correspondiente a esas dos mensualidades, siendo esta la cuantía establecida con carácter obligatorio en la normativa aplicable, RD 1006/1985. Es decir, por dicho importe indemnizatorio no habría obligación de practicar retención a cuenta del IRPF, pero para que la misma sea de aplicación es necesario que se reconozca el despido como improcedente, ya sea ante la Sección de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC) o mediante resolución judicial.



Por otro lado, debido a la inexistencia de un límite máximo, nada impide fijar una indemnización superior a la comentada de dos mensualidades por acuerdo entre las partes o, en su defecto, como consecuencia de la fijación judicial del quantum indemnizatorio. En este caso, lo que exceda si se trata de un rendimiento del trabajo sujeto a tributación.

Un ejemplo: supongamos que la indemnización pactada para el caso de despido improcedente entre deportista profesional y club ha sido el importe equivalente a tres mensualidades. Si la retribución correspondiente por cada mensualidad son 12.000 €, la indemnización bruta será de 36.000 €. De ellos, estarían exentos 24.000 € (12.000 x 2), en virtud del artículo 15.1 RD 1006/1985. Los 12.000 € restantes estarían sujetos a tributación.

Por el contrario, si el despido se funda en un incumplimiento contractual por parte del deportista, no tendrá derecho a indemnización, sino que, se podrá acordar, que sea el propio deportista quien indemnice al club o entidad deportiva por los perjuicios económicos ocasionados.

Por otra parte el artículo 16 de este mismo Real Decreto establece que si la extinción del contrato es por voluntad del deportista profesional, sin causa imputable al club, dará a éste derecho, en su caso, a una indemnización que en ausencia de pacto al respecto fijará la Jurisdicción Laboral en función de las circunstancias de orden deportivo, perjuicio que se haya causado a la entidad, motivos de ruptura y demás elementos que el juzgador considere estimable.

Y en el supuesto de que el deportista en el plazo de un año desde la fecha de extinción, contratase sus servicios con otro club o entidad deportiva, éstos serán responsables subsidiarios del pago de las obligaciones pecuniarias señaladas.

Además de todo lo anterior es frecuente que en el contrato de trabajo de los deportistas se pacten determinadas retribuciones en especie, como el derecho a la utilización de vivienda o de vehículo, a seguros médicos o de accidentes a cuenta del club, a viajes pagados por el mismo, planes de pensiones a favor de los deportista, etc.



Todas ellas constituyen retribuciones del trabajo en especie, y para este tipo de retribuciones la Ley del IRPF establece dos reglas:

1. La ley establece normas de valoración. Así, la utilización de vivienda se valora en el 5% o el 10% del valor catastral de la vivienda, dependiendo de si esta revisado, modificado o ha sido determinado mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general y haya entrado en vigor en el periodo impositivo o en el plazo de los 10 periodos impositivos anteriores, sin que dicho valor pueda exceder del 10% del resto de las retribuciones que en el ejercicio perciba el jugador de su club. La entrega del vehículo al jugador se valora en el coste de adquisición del mismo para el club, tributos incluidos, mientras que el simple derecho a la utilización del vehículo, sin transmitir la propiedad, se valora en el 20% del coste de adquisición del vehículo para el club o, si no es de su propiedad, del precio de compra nuevo, tributos incluidos. El resto de retribuciones enumeradas se valoran en el precio pagado por el club para su adquisición.

2. El jugador deberá declarar cada una de las retribuciones en especie como rendimientos del trabajo sumando a la valoración de la regla anterior el correspondiente ingreso a cuenta, se haya hecho efectivo o no. Únicamente no procede incrementar el valor de la retribución en especie en el importe del ingreso a cuenta cuando la retribución esté exenta o no sujeta a retención –no lo están las contribuciones a planes de pensiones- o cuando el importe del ingreso a cuenta se haya descontado por el club de las retribuciones dinerarias que debe abonar al jugador. De igual modo las retribuciones dinerarias que el Club/SAD abona al deportista llevan aparejadas igualmente una retención que aquel debe ingresar a nombre de este en concepto de IRPF en Hacienda.

Finalmente, serán también rendimientos del trabajo, además de todos los enumerados, que la ley cita expresamente, cualquier otro que, a pesar de no ser objeto de mención expresa, encaje dentro del concepto general de dichos rendimientos, es decir, que derive de la actividad del deportista y no tenga la consideración de rendimiento de actividad.

Ahora vamos a ver como tributan estos rendimientos en el IRPF.



El rendimiento del trabajo que se lleva a la base del impuesto es el rendimiento neto reducido, que se determina siguiendo los siguientes pasos: 1º Determinación del rendimiento íntegro; 2º Aplicación, en su caso, sobre el rendimiento íntegro, de la reducción por rentas irregulares; 3º Sobre el rendimiento íntegro -reducido, en su caso se aplican los gastos deducibles, lo que nos dará el rendimiento neto del trabajo; y 4º Sobre el rendimiento neto se practican las reducciones por rendimientos del trabajo que contempla el art. 20.<sup>1</sup>

El rendimiento íntegro, en el caso de retribuciones dinerarias, es el importe bruto devengado sin descuento alguno, mientras que en el caso de retribuciones en especie se integra por el valor de la retribución más el correspondiente ingreso a cuenta.

La recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es una competencia cedida parcialmente a las Comunidades Autónomas con el límite del 50%. Como consecuencia de dicha cesión, el procedimiento liquidatorio del impuesto se divide en dos fases: la estatal y la autonómica. Por lo que los contribuyentes del IRPF aplicarán dos escalas, la estatal y la autonómica.

Escala a aplicar a la base liquidable general para determinar la cuota íntegra **estatal** y escala autonómica.

---

<sup>1</sup> Los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros, minorarán el rendimiento neto del trabajo en las siguientes cuantías:

a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 11.250 euros: 3.700 euros anuales.

b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros: 3.700 euros menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 11.250 euros anuales.

A estos efectos, el rendimiento neto del trabajo será el resultante de minorar el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles.

Como consecuencia de la aplicación de la reducción prevista en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo.



**Tabla 1.** Tipos de gravamen base liquidable general.

| Base liquidable                        | Tipo Estatal Aplicable | Tipo autonómico Aplicable* | Tipo Total |
|----------------------------------------|------------------------|----------------------------|------------|
| Euros                                  | Porcentaje             | Porcentaje                 | Porcentaje |
| Hasta 12.450,00                        | 9,50                   | 9,50                       | 19,00      |
| Los siguientes 7.750,00                | 12,00                  | 12,00                      | 24,00      |
| Los siguientes 15.000,00               | 15,00                  | 15,00                      | 30,00      |
| Los siguientes 24.800,00               | 18,50                  | 18,50                      | 37,00      |
| En adelante (a partir de 60.000 euros) | 22,50                  | 22,50                      | 45,00      |

(\*) Téngase en cuenta que en la columna de “tipo autonómico” figuran los tipos aplicables a los contribuyentes por IRPF que no residen en España (art. 65). Los contribuyentes que residen en España deberán sustituirlos por la escala que haya aprobado la Comunidad Autónoma en que tengan su domicilio fiscal. Fuente: Agencia Tributaria.

Por otro lado está la escala del ahorro. Los contribuyentes por IRPF **residentes** en España aplicarán los siguientes tipos de gravamen. Los correspondientes a la cuota íntegra **estatal** y a la cuota **autonómica**:

**Tabla 2.** Tipos de gravamen base del ahorro

| Base liquidable                        | Tipo Estatal Aplicable | Tipo autonómico aplicable | Tipo Total |
|----------------------------------------|------------------------|---------------------------|------------|
| Euros                                  | Porcentaje             | Porcentaje                | Porcentaje |
| Hasta 6.000,00                         | 9,50                   | 9,50                      | 19,00      |
| Los siguientes 44.000,00               | 10,50                  | 10,50                     | 21,00      |
| En adelante (a partir de 50.000 euros) | 11,50                  | 11,50                     | 23,00      |

(\*) Los contribuyentes por IRPF con **residencia habitual en el extranjero** aplicarán los tipos de gravamen que figuran en la columna “tipo total” para calcular la cuota íntegra del ahorro.

Fuente: Agencia Tributaria

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se caracteriza por ser un impuesto progresivo, es decir, se trata de un impuesto mediante el cual, la tasa impositiva aumenta a medida que aumenta la base imponible. Con ello, lo que se persigue es un efecto redistributivo de los ingresos. Este tipo de impuestos intentan reducir la incidencia de los impuestos sobre las personas con una menor capacidad de pagar.



En el caso de los deportistas, como perciben rentas muy elevadas deberán destinar una parte importante al pago de los tributos. Para paliar la progresividad del impuesto, la ley establece una reducción del 30% que se aplica a las rentas irregulares, considerándose tales, en términos generales, aquéllas que se han devengado en más de dos años y no se haya aplicado esta reducción en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores. Sería el caso, por ejemplo, de la cantidad que percibe el jugador en el caso de resolución de su contrato, de los premios por antigüedad o de la prima de fichaje. Sin embargo, no cabe otorgar esa consideración a los rendimientos derivados de una competición o a lo largo de una temporada.

Una vez determinado el rendimiento íntegro computable, reducido en su caso, debe procederse a la deducción de los gastos que la ley califica como deducibles para determinar el rendimiento neto. Tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles para el deportista, exclusivamente, los siguientes: 1.Las cotizaciones a la Seguridad social; 2.Las cuotas satisfechas a sindicatos, con el límite de 500 euros; y 3.Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que recibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.

Finalmente, el rendimiento neto del trabajo se minorará en el importe de las reducciones que establece el art. 20 LIRPF, sin que el resultado pueda ser negativo (ver supra pág. 41).

### **RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO**

La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece en su artículo 25.a que aquellos rendimientos “*procedentes del derecho a explotar la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización*” serán considerados como rendimientos del capital mobiliario.

Pero, esto no significa que todo lo que perciba el deportista por la explotación de su imagen tenga esta consideración.



La cesión de los derechos de imagen puede ser:

1. Rendimientos del trabajo
2. Rendimientos del capital mobiliario
3. Rendimiento de actividades económicas
4. Imputación de rentas

Si la cesión del derecho a la explotación de la imagen se realiza a favor de su Club/SAD dentro de la propia relación laboral que une a ambos, el artículo 28 del Convenio Colectivo del Fútbol establece que lo que el deportista perciba del Club/SAD por este concepto será considerado como rendimiento del trabajo.

Si el deportista firma un contrato de prestación de servicios para participar en un determinado espectáculo o torneo deportivo, en cuyo ámbito le cede a la empresa prestataria el derecho a explotar la imagen derivada de su participación en el mismo, lo que perciba por tal motivo el deportista será rendimiento de actividad económica.

También será considerado rendimiento de actividad económica lo que percibe el deportista cuando es él mismo el que explota su imagen, sin ceder el derecho a un tercero, como cuando rueda el anuncio publicitario de un producto en virtud de un contrato de arrendamiento de servicios con la empresa anunciada.

Por otro lado, la cesión del derecho a la explotación económica de la imagen del deportista puede generar también imputaciones de renta (rentas que se presumen iuris et de iure) reguladas en el artículo 92 LIRPF. Dicha imputación de rentas tendrá lugar cuando se cumplan tres requisitos:

- a) Que el contribuyente haya cedido la explotación de su derecho de imagen a un tercero (primer cesionario).
- b) Que exista una relación laboral entre el deportista profesional y la entidad empleadora, es decir, que preste servicios en el ámbito de una relación laboral.
- c) Que el Club/SAD (segundo cesionario) para el que el deportista profesional presta sus servicios a través de una relación laboral haya obtenido el derecho a la explotación de su trabajador adquiriéndoselo al primer cesionario.

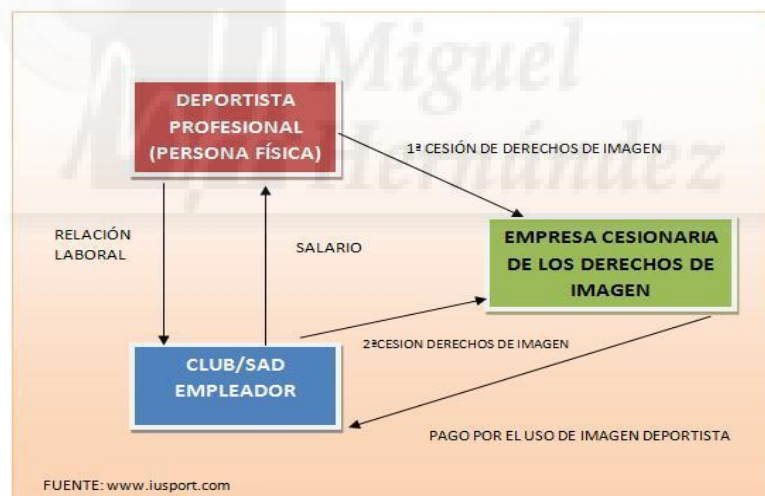




No se llevará a cabo esta imputación de rentas cuando se dé el supuesto en el que los rendimientos de trabajo obtenidos por el deportista durante el ejercicio sean iguales o superiores al 85% de la suma de éstos más la contraprestación que pagó su Club/SAD para obtener la explotación de sus derechos de imagen a la primera cesionaria.

La cantidad a imputar será lo que pague el empresario por obtener la cesión, menos lo que el trabajador haya percibido por ceder los derechos sobre su imagen, más el ingreso a cuenta del 19% que ha de efectuar aquél sobre lo que satisfaga por obtener la cesión únicamente en el caso de que el pago se efectúe a un no residente.

En la siguiente imagen podemos ver más claro la relación triangular entre el deportista, el Club/SAD empleador y la empresa cesionaria de la explotación de derechos de imagen.



Los deportistas lo utilizan para evitar una tributación alta cediendo el derecho a explotar su imagen a una sociedad interpuesta que normalmente pertenecía al cedente y que estaba situada fuera de España, en ocasiones en paraísos fiscales. Así, no sólo no se retenía por rendimientos del trabajo satisfechos por los clubes deportivos a los deportistas, sino que normalmente estas rentas no tributaban en España.



Por tanto, solamente será considerado rendimiento de capital mobiliario cuando el cesionario sea un tercero que no esté ligado con el deportista en virtud de una previa relación laboral o de prestación de servicios deportivos. Cuando se dé éste caso, el rendimiento del capital mobiliario se va a integrar en la base imponible general, estando sujeto a la progresividad de la tarifa y no a la del ahorro, que está sujeta a un tipo proporcional.

Cabe citar como ejemplo de cesión de sus derechos de imagen el caso del jugador del F.C. Barcelona Lionel Messi que está acusado de fraude fiscal.

Con la finalidad de burlar la tributación simuló la cesión de sus derechos de imagen a sociedades puramente instrumentales radicadas en paraísos fiscales (Belice, Uruguay), y se formalizaron contratos de licencia, agencia o prestación de servicios entre aquellas sociedades y otras también instrumentales domiciliadas en jurisdicciones de conveniencia (Reino Unido, Suiza), que son aquellos países que tienen ciertos convenios de doble imposición que permiten la no tributación en el país donde se perciben las rentas. Por otro lado, su legislación no persigue, sino que permite las operaciones con empresas que radican en paraísos fiscales.

Con ello se buscaba "que los ingresos transitaran desde los países donde radicaban las empresas o entidades pagadoras hasta las sociedades instrumentales domiciliadas en los paraísos fiscales sin someterse prácticamente a tributación y, además, con total opacidad frente a la Hacienda Pública de la titularidad del real destinatario y beneficiario de los ingresos, que no fue otro que Leo Messi".

### **RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS**

Según el artículo 27 LIRPF "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”. La característica principal de este rendimiento es que tiene que ser el propio sujeto el que desarrolle por su cuenta y riesgo la actividad.

Así pues, el deportista que preste sus servicios de forma independiente, al margen del ámbito organizativo de otra persona o entidad, percibirá rendimientos de actividad, ya sea mediante arrendamiento, sociedad, comisión, patrocinio, etc. De este modo, tendrán tal consideración las cantidades que el deportista cobra por participar a título individual en un espectáculo o evento deportivo, los premios que reciban derivados de dicha participación individual o la remuneración que perciba por explotar él mismo su imagen.

En el IRPF, el rendimiento neto de una actividad económica puede determinarse de acuerdo con uno de los siguientes regímenes: Estimación directa normal, estimación directa simplificada y estimación objetiva. Sin embargo, el de estimación objetiva no resulta aplicable al rendimiento derivado del ejercicio de una actividad deportiva, por tanto no vamos a hacer referencia a él.

De acuerdo con el artículo 30.1 el rendimiento neto de la actividad en estimación directa normal se llevará a cabo de acuerdo con las normas del Impuesto de Sociedades. Por lo tanto, el rendimiento neto será el resultado contable, más/menos los ajustes que procedan sobre el mismo de acuerdo con la ley y Reglamento del IS.

No obstante, la LIRPF establece una serie de normas especiales de las que, por su posible relación con el ejercicio de una actividad deportiva, destacamos las dos siguientes:

1ª. No son deducibles las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio deportista, salvo que respecto de éstas últimas concurren los siguientes requisitos: Que el contribuyente no esté integrado en Seguridad Social, que la mutualidad opere como sistema alternativo a ésta última y que cubra las mismas contingencias que aquélla; en tal caso, las aportaciones son deducibles con el límite del 100% de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida en cada



ejercicio económico en el citado régimen. Si es, por tanto, complementario el sistema de previsión al de Seguridad Social (no alternativo) no es deducible.

2º. Son deducibles, con el límite máximo de 500 euros por beneficiario o de 1500 euros por cada uno de ellos con discapacidad, las primas del seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y la de su cónyuge e hijos menores de 25 años que convivan con él.

El rendimiento neto en estimación directa simplificada se determina igual que en estimación directa normal, con dos especialidades:

A) La primera es que la amortización se realizará linealmente de acuerdo con la tabla de amortización simplificada.

B) La segunda es que se puede practicar un gasto objetivo del 5% de la diferencia positiva entre ingresos y gastos, con el límite de 2000 euros. Este gasto engloba todas las provisiones fiscalmente deducibles, por lo que impide deducir independientemente ninguna provisión.

Sobre el importe del rendimiento neto la ley contempla dos reducciones posibles.

La **primera**, que es de un 30%, se practica sobre los rendimientos netos irregulares, ya explicados anteriormente.

La **segunda** reducción, por rendimientos de actividad que se aplica siempre que concurren los siguientes requisitos (art. 32.2 LIRPF):

a) El rendimiento neto de la actividad económica deberá determinarse con arreglo al método de estimación directa, normal o simplificada. No obstante, si se determina con arreglo a la modalidad simplificada la reducción será incompatible con el gasto objetivo del 5% por lo que el contribuyente podrá optar por uno u otro beneficio.



b) La totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios deben efectuarse a una única persona, física o jurídica, no vinculada.

c) El conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30 por ciento de sus rendimientos íntegros declarados.

d) Deberán cumplirse durante el período impositivo todas las obligaciones formales y de información, control y verificación que reglamentariamente se determinen.

e) Que no perciban rendimientos del trabajo en el período impositivo. No obstante, no se entenderá que se incumple este requisito cuando se perciban durante el período impositivo prestaciones por desempleo o siempre que su importe no sea superior a 4.000 euros anuales.

f) Que al menos el 70 por ciento de los ingresos del período impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.

g) Que no realice actividad económica alguna a través de entidades en régimen de atribución de rentas.

El importe de la reducción, cuya aplicación no podrá generar un rendimiento neto reducido negativo, será el siguiente:

- Cuando los rendimientos netos de actividades económicas sean inferiores a 14.450 euros, siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros:

▪ Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 11.250 euros: 3.700 euros anuales.

▪ Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros: 3.700 euros menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento de actividades económicas y 11.250 euros anuales.

- Cuando se trate de personas con discapacidad que obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio efectivo de estas actividades económicas, 3.500 euros anuales.



Dicha reducción será de 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que ejerzan de forma efectiva estas actividades económicas y acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

### **REDUCCIONES DE LA BASE IMPONIBLE DE POSIBLE APLICACIÓN A LOS DEPORTISTAS**

Para determinar la base liquidable general se practican una serie de reducciones sobre la base imponible general, entre ellas se encuentran las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento que recogen las aportaciones a distintos sistemas de previsión social, entre otros a:

- a) Planes de pensiones
- b) Mutualidades de previsión social que cumplen estos requisitos:
  - Que el que aporta sea un profesional no integrado en el RETA
  - Que sea un sistema alternativo a la Seguridad Social
  - Que cubra prestaciones análogas a la Seguridad Social

No obstante, se establece como límite máximo conjunto para todas las reducciones por aportaciones a sistemas de previsión social la menor de las dos siguientes cantidades:

- El 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.
- 8.000 euros anuales.

Las aportaciones que no puedan ser deducidas podrán serlo en los cinco ejercicios siguientes.

### **GANANCIAS PATRIMONIALES**

De acuerdo con el artículo 33.1 LIRPF *“Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de*



*manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”.*

De este modo, son ganancias patrimoniales los premios obtenidos por el reconocimiento a la trayectoria profesional y las indemnizaciones por daños personales sufridos por el deportista.

Ahora bien, de acuerdo con el art. 7 LIRPF, algunos premios pueden ser declarados exentos, previo reconocimiento de la exención por la Dirección General de Tributos; ese es el caso, de los premios Príncipe de Asturias. Además, de acuerdo con el mismo precepto, las indemnizaciones por daños personales pueden estar exentas.

En efecto, el art. 7 LIRPF declara exentas las indemnizaciones que se perciban por daños personales en dos supuestos concretos:

1. Las que sean consecuencia de responsabilidad civil. La exención alcanzará hasta la cuantía legal o judicialmente reconocida. La cuantía legal hace referencia a aquella que resulta de una disposición normativa. Por su parte la cuantía judicialmente reconocida hace referencia a aquella fijada en una resolución judicial.

2. Las que se deriven de contratos de seguros de accidentes.

### **3.1.2. Régimen Tributario de los deportistas desplazados o “impatriados”. El IRNR.**

El título X de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece distintos regímenes especiales dentro del IRPF. Uno de ellos es el regulado en la sección 5ª, que sólo contiene el artículo 93, precepto que ha sido desarrollado por el Reglamento de dicho tributo, aprobado por el Real Decreto 439/2007, que dedica a este tema el título VIII, artículos 113 a 120.

Según esta normativa las personas físicas que se desplacen al territorio español como consecuencia de un contrato de trabajo y adquieran aquí su residencia fiscal, convirtiéndose por tanto en contribuyentes del IRPF, podrán optar por tributar mediante



la aplicación de las reglas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), es decir, como si no fueran residentes en España. Por supuesto, el requisito de esta opción está sometido a diversos requisitos que luego analizaremos.

Tendrán derecho a ejercer la opción los españoles y los extranjeros de cualquier nacionalidad siempre que cumplan los requisitos exigidos, ya que tanto la norma legal como el texto reglamentario aluden a este grupo de contribuyentes como “las personas físicas” o “los trabajadores” evitando cuidadosamente cualquier tipo de referencia a su nacionalidad.

Este régimen no está expresamente vinculado a los deportistas (no son mencionados expresamente en las disposiciones citadas) pero una de las razones de que fuera aprobado por el legislador fue precisamente facilitar la incorporación a los equipos nacionales de deportistas de élite de cualquier nacionalidad otorgándoles un régimen fiscal que pudiera resultarles beneficioso. CHICO DE LA CÁMARA dice lo siguiente comentando la Ley de Acompañamiento para 2004 que introdujo esta nueva forma de tributación:

“(…)Aunque el diseño de la norma estaba planteado de forma general para cualquier actividad laboral, no circunscrita necesariamente al ámbito deportivo, sin embargo no faltaron quienes denominaron de forma impropia a esta norma la <<Ley Beckham>> como consecuencia de un rumor ciertamente extendido de que la inclusión del precepto tenía como destinatarios principales a ciertos jugadores de fútbol que ese mismo año habían pasado a formar parte de las plantillas de los distintos equipos de la primera división de nuestro deporte nacional. A priori la aparición de la citada norma fue valorada positivamente por los clubes de fútbol (que en la mayoría de las ocasiones son los que se hacen cargo del coste económico derivado del pago de los impuestos sobre la renta a los que están sometidos los deportistas de élite en sus relaciones con el club al pactarse en los contratos la cláusula <<libre de impuestos>>”<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> CHICO DE LA CÁMARA, P., “Los regímenes tributarios especiales que concede nuestro sistema tributario a los deportistas para favorecer la generación de renta en nuestro país”, Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento, núm. 17, 2006, pág.161.





Lo que se pretendía con esta ley era atraer a España capital humano cualificado mediante una serie de incentivos fiscales. En realidad se le puso el nombre de “Ley Beckham” porque coincidió con la llegada al Real Madrid del Jugador al Real Madrid.

Desde el momento en que el legislador otorga al contribuyente una opción que le permite tributar por el IRPF o por el IRNR es evidente que tal opción vendrá determinada por la elección de la carga fiscal más beneficiosa o menos gravosa, aunque debe reconocerse que tales diferencias han quedado muy disminuidas a causa de las modificaciones de los tipos de IRNR. Atendiendo a los rendimientos de trabajo, el contribuyente del IRPF se ve sometido a una escala progresiva que va del 19% al 45% mientras que el IRNR grava esas rentas al tipo proporcional del 19%.

Centrándonos en el ámbito deportivo, cuando un deportista profesional extranjero firma un contrato laboral con un Club/SAD español, éste tiene que desplazarse al territorio español para la prestación de sus servicios a aquel. Como se supone que la prestación de servicios dentro del territorio nacional no va a ser definitiva, la tributación de sus rentas tendrá un tratamiento diferente al de los contribuyentes que residen permanentemente en España; son trabajadores que se desplazan a España en virtud de un contrato laboral y como consecuencia de dicho desplazamiento adquieren aquí su residencia fiscal.

La normativa citada anteriormente permite que los trabajadores, o en este caso en concreto deportistas, que adquieran la condición de desplazados o impatriados tengan la posibilidad de adquirir la condición de contribuyentes en el IRPF pero según las reglas y requisitos que están establecidos para el IRNR.

Es decir, aquellos sujetos que tuvieran su residencia habitual en España y que cumplieran una serie de requisitos, pudiesen optar por declarar su renta mediante el Impuesto de la Renta de los No Residentes (manteniendo su condición de contribuyentes en el IRPF), durante el año de la firma del contrato de trabajo y los cinco siguientes.



Para poder acogerse a este Régimen, los deportistas que firmen un contrato laboral con cualquier Club/SAD español deberán cumplir los requisitos que establece el artículo 93 de la Ley 35/32006 (también establecidos en el artículo 113 del Real Decreto) que son los siguientes:

a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

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 regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este.

2º. Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

d) La aplicación de este régimen especial implicará la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el IRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades:



- La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.
- A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.
- La base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas a que se refiere el tercer requisito (letra c) distinguiéndose entre las rentas a que se refiere el artículo 25.1. f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes<sup>3</sup>, y el resto de rentas.

e) Para la determinación de la cuota íntegra:

1º. A la base liquidable, salvo la parte de la misma correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se le aplicarán los tipos:

Hasta 600.000 euros el 24%. Y desde 600.000 euros en adelante el 45%.

2º. A la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se le aplicarán los tipos:

**Tabla 3.** Tipos de gravamen

| Parte la base liquidable<br>–<br>Hasta euros | Cuota íntegra<br>–<br>Euros | Resto base liquidable<br>–<br>Hasta euros | Tipo aplicable<br>–<br>Porcentaje |
|----------------------------------------------|-----------------------------|-------------------------------------------|-----------------------------------|
| 0                                            | 0                           | 6.000                                     | 19                                |
| 6.000,00                                     | 1.140                       | 44.000                                    | 21                                |
| 50.000,00                                    | 10.380                      | En adelante                               | 23                                |

<sup>3</sup>Estas rentas son: dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad; intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios; y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.



f) Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de acuerdo con la normativa del Impuesto de la Renta de no Residentes.

No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por ciento. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 45 por ciento.

En cuanto al ejercicio de la opción la ley no se ocupa de esta cuestión. Es el artículo 116.1 del Reglamento el que hace referencia a ella. Para ejercer el derecho de opción por este Régimen especial es necesario llevar a cabo una comunicación que irá dirigida hacia la Administración Tributaria en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad. Esta comunicación se realizará mediante el modelo 149, el cual fue aprobado mediante la Orden EHA/848/2008. En este modelo deberán aparecer los siguientes datos: la identificación del deportista desplazado y del Club/SAD empleador para el que preste sus servicios, la fecha de entrada en España y la del inicio de la actividad deportiva que será aquella que figure en el alta en la Seguridad Social, centro de trabajo, duración del contrato de trabajo y declaración de que los servicios se prestan realmente en España.

Junto con el modelo 149 debidamente cumplimentado deberá adjuntarse aquel documento emitido por el Club/SAD que justifique con información detallada si la relación que le va a unir con el deportista es laboral o estatutaria para la comprobación de que se cumplen todas las condiciones para el acogimiento a este Régimen especial. Cuando se trate de una cesión de un deportista extranjero por parte de un Club/SAD extranjero a otro español, el Club/SAD de destino deberá adjuntar un documento justificativo que reconozca que la prestación de los servicios del deportista se realizará dentro del mismo. Además el Club/SAD de origen deberá emitir una carta de desplazamiento del deportista, de la cual también se adjuntará una copia.



Por su parte, la Administración Tributaria comprobará toda la documentación presentada. En el caso de que la solicitud sea procedente expedirá (en el plazo máximo de 10 días) una certificación destinada al deportista en la que constará que éste ha optado por acogerse a este Régimen especial y los años durante los que se aplicará. Una vez tenga en su poder la certificación, el deportista deberá entregarla al Club/SAD para el que presta sus servicios para que lleve a cabo las retenciones pertinentes correspondientes al IRNR.

La opción es única, en el sentido de que sólo se puede ejercitar una vez y en el plazo indicado. Por tanto, la opción no se debe renovar anualmente, y el que opta, salvo renuncia o exclusión, aplicará el régimen especial durante los seis periodos impositivos.

Debe tenerse en cuenta, que puesto que este régimen se ha configurado como una opción en beneficio del contribuyente se permite la renuncia a su aplicación que será formalizada por el interesado cuando la tributación por el IRNR deje de suponerle ventaja fiscal como consecuencia de variaciones en la cuantía o estructura de sus ingresos, de cambios en sus circunstancias personales o de modificaciones normativas.

La renuncia esta prevista en el artículo 117 del Reglamento 439/2007. Y se hará saber a la Administración a través del modelo 149, que sirve también para esta finalidad. Los contribuyentes que hubieran optado por este régimen especial podrán renunciar a su aplicación durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos. La renuncia se efectuará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

a) En primer lugar, presentará a su retenedor (empleador) la comunicación de los datos personales procedentes a efectos del cálculo de la nueva retención, quien le devolverá una copia sellada de aquella.

b) En segundo lugar, presentará ante la Administración tributaria el modelo 149 y adjuntará la copia sellada de la comunicación a que se refiere el párrafo anterior.

También puede suceder que el beneficiario se vea excluido del régimen especial por incumplimiento sobrevenido de cualquiera de los requisitos exigidos para su



aplicación, así lo prevé el Reglamento en su artículo 118. Los contribuyentes excluidos del régimen deberán comunicar tal circunstancia a la Administración tributaria en el plazo de un mes desde el incumplimiento de las condiciones que determinaron su aplicación, mediante modelo 149.

Las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, desde el momento en que el contribuyente comunique a su retenedor que ha incumplido las condiciones para la aplicación de este régimen especial, adjuntando copia de la comunicación a que se refiere el apartado anterior. De igual modo se hará si el retenedor conoce el incumplimiento de algún requisito.

En ambos casos, tanto por renuncia como exclusión los contribuyentes no podrán volver a optar por su aplicación.

### **La Reforma Fiscal de 2015. Exclusión de los Deportistas Profesionales del Régimen especial de trabajadores desplazados.**

Una vez explicado en qué consiste este Régimen Especial, la actualidad legislativa de nuestro país nos lleva a hablar de la elaboración de una Reforma Fiscal por parte del Gobierno de España y su aprobación por el Congreso de los Diputados el 20 de noviembre de 2014. Tras la publicación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre dicho régimen sufre algunas modificaciones.

Con la actual reforma fiscal se excluye a los deportistas de alto nivel del régimen de expatriados, en concreto se excluye a los deportistas regulados por el Real Decreto 1006/1985.

Así por ejemplo, los jugadores, los entrenadores, los directores deportivos y demás miembros integrantes del cuerpo técnico de un club son considerados como «deportistas profesionales. Sin embargo, deportistas tales como tenistas, golfistas, boxeadores que no pertenecen a un club profesional en principio a efectos del Real Decreto 1006/1985 no van a ser considerados como deportistas profesionales y por



consiguiente van a poder decidir tributar por sus rendimientos por el artículo 93 de la Ley del IRPF.

Teniendo en cuenta esta modificación los deportistas profesionales que trabajen en España, tributarán como el resto de contribuyentes españoles. En cambio, los trabajadores extranjeros desplazados que no ostenten dicha condición de deportista profesional, podrán seguir acogéndose a este Régimen Especial, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos y anteriormente citados y, por lo tanto, seguir beneficiándose de una tributación mucho más ventajosa.

El deportista que resida en España tributa por su renta mundial en el IRPF español y el que no resida aquí tributará sólo en España por la renta aquí obtenida, pero no en dicho impuesto sino en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

Pues bien, el deportista que no tenga la consideración de residente en España, deberá tributar aquí por los rendimientos obtenidos en nuestro país, de acuerdo con las normas del Impuesto sobre la Renta de los no residentes. El IRNR conoce dos modalidades de tributación (con y sin mediación de establecimiento permanente), en el caso de deportistas no residentes que obtengan rentas en nuestro país lo normal será que la obtención se produzca sin mediación de establecimiento, por eso nos referimos sólo a dicha modalidad de tributación:

A) La base imponible estará constituida por el importe íntegro devengado en cada percepción de renta, pudiendo deducirse únicamente los gastos de personal, de aprovisionamientos y de suministros y, en el caso de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la EU, los previstos para cada categoría de rendimientos en la Ley del IRPF, siempre que se acredite que están directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo directo con la actividad realizada aquí.

B) El tipo de gravamen aplicable a la base será el 24 por 100. No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en



otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.

C) De la cuota resultante de aplicar el tipo a la base sólo podrán deducirse:

- Las deducciones por donativos.
- Las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente

D) Los contribuyentes deberán autoliquidar el impuesto presentando el modelo 210 dentro de los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las rentas cuya fecha de devengo esté comprendida en el trimestre natural anterior.

E) Ahora bien, hay que tener en cuenta que los rendimientos percibidos por los deportistas son rendimientos sujetos a retención y que, por lo tanto, cuando los abone un empresario o profesional, una entidad colectiva o un establecimiento permanente de un no residente, el pagador habrá de practicar sobre ellos la retención correspondiente cuyo importe será equivalente a la deuda tributaria del impuesto. Por lo tanto, los contribuyentes no estarán obligados a presentar la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención del impuesto.

No obstante, hay que tener en cuenta que España tiene suscritos convenios para evitar la doble imposición internacional. Cuando dichos convenios sean de aplicación, sus normas prevalecen frente a las que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes. Todos los convenios firmados siguen el modelo de convenio de la OCDE, en cuyo artículo 17 se contempla la tributación de los deportistas, ya se trate de deportistas “por cuenta ajena” (preceptores de rendimientos del trabajo) o de deportistas “por cuenta propia” (preceptores de rendimientos de actividad) y tanto sean profesionales o “amateur”.

El art. 17 del Convenio establece que las rentas percibidas por los deportistas se gravarán tanto en el Estado donde se perciben los rendimientos, como en el de la





residencia del deportista, de acuerdo en ambos casos con su normativa interna, pero éste último (el Estado de residencia) debe establecer alguno de los siguientes mecanismos para evitar la doble imposición:

1. Método de exención, según el cual las rentas obtenidas en el extranjero no tributan en el país de la residencia. Este método tiene dos modalidades:

a) Exención simple: Las rentas obtenidas en el extranjero se ignoran por completo a la hora de calcular el impuesto del país de residencia.

b) Exención con progresividad: Dichas rentas, aunque no se integran en la base imponible que se va a gravar, si lo hacen en una base imponible hipotética que se utiliza exclusivamente para determinar el tipo de gravamen aplicable.

2. Método de imputación, en virtud del cual las rentas obtenidas fuera se tienen en cuenta para determinar la cuota a ingresar en el país de la residencia, pero la cuota ingresada en el país de la fuente se deduce de la cuota del país de residencia, bien sin tope alguno (imputación total) o bien con el tope máximo de la parte de la cuota de residencia que se corresponde con los rendimientos percibidos fuera (imputación parcial).

Finalmente, el art. 17.2 del Modelo de Convenio establece una cláusula antielusión que puede incluirse en los convenios que se firmen. La cláusula es de aplicación cuando es una sociedad no residente en el país donde se obtienen los rendimientos deportivos la cesionaria del derecho de administrar y prestar los servicios de los deportistas, así como de ejercer el derecho al cobro de la retribución de los mismos. Y teniendo en cuenta que de acuerdo con el propio Modelo de Convenio las Sociedades sólo tributan en el Estado de residencia, es evidente que en el supuesto que comentamos se puede eludir fácilmente la tributación en el Estado de la fuente. Por tal razón la cláusula antielusión permite imputar al deportista las cantidades percibidas por la sociedad no residente que gestiona sus servicios deportivos.

### **3.1.3. Los Deportistas y el IAE**

El hecho imponible del IAE es el ejercicio de cualquier actividad económica independiente, que se ejerce de manera habitual o esporádica, persiga o no ánimo de



lucro, obtenga ejercicios o pérdidas durante un ejercicio concreto y se realice dentro de un determinado local o no.

Relacionando esto con el ámbito deportivo, nos podemos encontrar con el supuesto de que un deportista profesional ejerza su actividad de manera autónoma y sin un contrato laboral con ningún Club/SAD. Existe un convenio especial por el cual los deportistas de alto nivel pueden acogerse al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, dichos deportistas han de ser mayores de 18 años y que por razón de su actividad no estén ya incluidos en alguno de los sistemas de la Seguridad Social.

En este supuesto en el que falta la nota de dependencia, la relación laboral de los deportistas ya no se consideraría de carácter especial (artículo 2 ET).

Por lo tanto, la práctica del deporte estará sujeta al Impuesto de Actividades Económicas cuando se realice de manera profesional, es decir, cuando se realice por cuenta propia y persiguiendo siempre la obtención de rendimientos.

Los sujetos pasivos del IAE son tanto personas físicas o jurídicas como los entes de hecho que realicen cualquier actividad que esté sujeta a este impuesto. Aunque desde el 1 de enero de 2003 quedan exentas del pago de dicho impuesto (a pesar de realizar actividades económicas) las personas físicas, las sociedades sin personalidad jurídica y los contribuyentes cuya cifra de negocio sea inferior a un millón de euros en el penúltimo año anterior al del devengo del impuesto. Esto no impide que subsista la obligación de darse de alta en el impuesto, aunque no paguen.

#### **3.1.4. La Práctica Deportiva y el IVA**

Todos aquellos deportistas que lleven a cabo su actividad profesional con el objetivo de obtener rendimientos son sujetos pasivos del IVA. Como consecuencia, la prestación de servicios deportivos que lleven a cabo frente a terceros quedará sujeta a dicho impuesto, en concreto al tipo general. Deben, por tanto, repercutir el IVA que corresponda y además deben cumplir con las obligaciones materiales y formales que este tributo lleva aparejadas.



En concreto, la Dirección General de Tributos ha explicado lo siguiente:

- 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 que se trata de una actividad que no se desarrolla por cuenta propia sino 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.

### **3.2. Régimen Tributario de las Entidades Deportivas**

Las entidades que desarrollan su actividad en el mundo del deporte pueden perseguir finalidades lucrativas o no lucrativas y adoptar formas jurídicas diversas (Asociaciones, Fundaciones, Sociedades Anónimas Deportivas, etc.), por ellos, no podemos hablar de un único régimen de tributación aplicable a éstas, sino que, en función de su específica naturaleza habrá que determinar qué régimen se le aplica de los contenidos en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades o en la Ley de Mecenazgo (Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo).

Nos podemos encontrar con seis situaciones diferentes:

#### **1. Entidades deportivas con exención total del IS**

De acuerdo con el artículo 9.1 LIS están totalmente exentas del impuesto:

- a) El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales
- b) Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales

Es decir, las entidades deportivas públicas están exentas del Impuesto de Sociedades.



Al tener personalidad jurídica están sujetos al impuesto pero por sus funciones y competencias de carácter administrativo no obtienen rentas que haya que someter a gravamen.

### Efectos

- Exoneración total, cualquiera que sea la fuente u origen de las rentas.
- No inclusión en el índice de entidades.
- No tienen obligación de presentar declaración-liquidación. Ni de cumplir las obligaciones contables y registrales.
- Sus rentas no se someten a retención, aunque colaboran con la Administración tributaria practicando retenciones sobre las rentas que abonan a terceros (cuando proceda).

## **2. Entidades Deportivas acogidas al Régimen Especial de las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002.**

Este régimen especial está recogido en la Ley 49/2002 y en su reglamento de desarrollo (Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, que aprueba el reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo).

El mismo se aplica a las entidades que revistan una de las formas que detalla el artículo 2 de la Ley 49/2002, siempre que además cumplan todos y cada uno de los requisitos del artículo 3 de dicha Ley.

Dichas entidades son:

- a) Las Fundaciones
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública
- c) Las federaciones deportivas españolas y las deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas
- d) El Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español
- e) Las federaciones y asociaciones de cualquiera de las entidades anteriores



Por lo tanto, de las entidades deportivas privadas, además de las anteriores, también se favorecerán de la aplicación de dicho régimen, los clubes que participen en competiciones oficiales nacionales y las entidades de promoción deportiva siempre que hayan sido declarados de utilidad pública por acuerdo del Consejo de Ministros.

En cuanto a los requisitos que deben cumplir para poder acogerse, de los que enumera el artículo 3, destacamos tres:

1. La ausencia de ánimo de lucro
2. La gratuidad de los cargos, salvo para las federaciones y para el Comité Olímpico
3. Que la entidad que cumpla todos los requisitos para la aplicación del régimen especial opte efectivamente por él, comunicándose a la Administración a través de la correspondiente declaración censal.

Queda claro, después de tener en cuenta los requisitos que se han de cumplir, que las únicas que nunca podrán beneficiarse del mismo son las Sociedades Anónimas Deportivas y las Ligas. Las SAD son sociedades mercantiles, por tanto, con ánimo de lucro y cuyos cargos son retribuidos. Las Ligas, aunque no tienen ánimo de lucro, sus cargos son retribuidos y no está previsto su reconocimiento como entidades de utilidad pública.

En definitiva, pueden ser entidades beneficiarias del régimen de las entidades sin fines lucrativos, siempre que cumplan los requisitos correspondientes: El Comité Olímpico y Paralímpico, las federaciones deportivas españolas y las autonómicas integradas en ellas, los clubes y entes de promoción deportiva calificados de utilidad pública, las agrupaciones de clubes con dicha calificación y las fundaciones deportivas.

#### Características del régimen especial (Capítulo II; arts. 5 al 14 Ley 49/2002)

- Es un régimen voluntario. Será la entidad quien decida si quiere recurrir o no al mismo.



- Para poder acogerse al mencionado régimen la norma exige que la entidad presente una declaración censal comunicando a Hacienda su opción por el régimen fiscal especial. Dicha comunicación se hará mediante la presentación del modelo 036 de declaración censal.

- Este régimen se aplicará de forma indefinida mientras la entidad no renuncie al mismo. Empezará a aplicarse al periodo impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal en que se contenga la opción y en los sucesivos, mientras la entidad no renuncie.

La renuncia producirá efectos a partir del periodo impositivo que se inicie con posterioridad a su presentación, que deberá efectuarse con al menos un mes de antelación al inicio de aquél mediante la correspondiente declaración censal.

- La aplicación del régimen queda supeditada a que se cumplan los requisitos durante cada ejercicio o periodo impositivo. En caso de incumplimiento, habrá que ingresar las cantidades correspondientes, más intereses de demora.

### Rentas Exentas

El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos se integra por una serie de beneficios fiscales, de los que, en lo que afecta al Impuesto de Sociedades, destaca la exención de las siguientes rentas (artículo 6 Ley 49/2002):

1. Los donativos y donaciones recibidas para colaborar con los fines de la entidad, las cuotas satisfechas por sus miembros y las subvenciones.

No estarán exentas:

- Las cuotas que se corresponden con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.
- Las subvenciones que financian explotaciones económicas no exentas.



2. Las ayudas económicas recibidas en virtud de convenios de colaboración empresarial o en virtud de contratos de patrocinio publicitario.

3. Las rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como dividendos y participación en beneficios de sociedades, intereses, cánones o alquileres.

4. Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.

5. Las derivadas de las explotaciones económicas que se declaran exentas. Tales son, siempre que se desarrollen por la entidad sin ánimo de lucro en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, las que enumera el art. 7 de la Ley 49/2002, entre las que se encuentran:

- Las consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios
- De elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia
- De prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén relacionados directamente con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales
- Aquellas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos
- Aquellas de escasa relevancia, estas son, las que el importe de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros



6. Las rentas obtenidas por las federaciones deportivas y el Comité Olímpico que procedan de la celebración, retransmisión o difusión por cualquier medio de las competiciones amistosas u oficiales en las que participen las selecciones nacionales o autonómicas, siempre que la organización de dichas competiciones sea de su exclusiva competencia.

#### Determinación de la Base Imponible

En la base imponible del IS de las entidades sin fines lucrativos sólo se integrarán las rentas no exentas, a pesar de que en la declaración han de incluirse todas las rentas (tanto las no exentas como las exentas).

No serán deducibles los gastos en los que haya incurrido la entidad imputable exclusivamente a las rentas exentas (ya que no son gravados). Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

Tampoco se deducirá la amortización de los elementos que no estén afectos a una actividad cuyos rendimientos hayan de ser integrados en la base. En el caso de elementos patrimoniales afectos parcialmente a la realización de actividades exentas, no resultarán deducibles las cantidades destinadas a la amortización en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de dicha actividad.

La base imponible así determinada se grava a un tipo reducido del 10%, muy inferior al general que es del 25%.

Las rentas exentas no estarán sometidas a retención ni a ingreso a cuenta. Para ello es preciso que la entidad no lucrativa acredite al pagador de aquéllas su condición mediante la presentación de la correspondiente certificación expedida por la Administración tributaria; dicha certificación debe constar el periodo de vigencia, que se extiende desde la fecha de su emisión hasta la finalización del periodo impositivo en curso.





Obviamente, cuando la entidad deportiva no tenga la condición de entidad sin fines lucrativos habrá de tributar, en principio, en el Impuesto de Sociedades conforme al régimen general del mismo.

### **3. Entidades deportivas acogidas al régimen especial de las entidades parcialmente exentas**

Este régimen se aplica a las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que no resulte de aplicación el régimen de entidades sin fines lucrativos. Es decir, aquellas que no cumplan los requisitos del artículo 3 Ley 49/2002.

Así pues, el mismo es aplicable a las siguientes entidades deportivas:

a) Clubes deportivos: estos son por su objeto entidades sin ánimo de lucro, exceptuando las Sociedades Anónimas Deportivas.

Los clubes deportivos que no sean Sociedades Anónimas y que no hayan sido calificados de utilidad pública, al no beneficiarse del régimen especial de las entidades sin fines lucrativos, habrá de tributar conforme a este régimen.

b) Las ligas: son asociaciones sin ánimo de lucro, pero que al no poder ser calificadas como de utilidad pública y sus cargos son retribuidos, no pueden beneficiarse del régimen especial de las entidades sin fines lucrativos.

c) Las agrupaciones de clubes: son asociaciones sin ánimo de lucro que, salvo que sus socios sean todos ellos clubes declarados de utilidad pública no podrán acogerse al régimen de las entidades sin fines lucrativos.

d) Los entes de promoción deportiva: sólo podrán acogerse al régimen de las entidades sin fines lucrativos en el supuesto de que hayan sido calificadas de utilidad pública, por tanto, cuando esto no ocurra, habrán de tributar de acuerdo con el régimen de las entidades parcialmente exentas.

e) Cualquier otra entidad deportiva, como fundaciones, federaciones o, incluso el Comité Olímpico, que deje de cumplir alguno de los requisitos del



artículo 3 necesarios para beneficiarse del régimen de las entidades sin fines lucrativos o que, cumpliéndolos todos, no opte por su aplicación, o renuncie a ella.

Y como manifiesta la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta núm. 0888-03, de 25 de junio de 2003, toda entidad enumerada en el artículo 9.3 del Texto Refundido queda sometida de forma taxativa al régimen de las entidades parcialmente exentas, sin posibilidad de renunciar al mismo.

### Rentas exentas

Las rentas obtenidas por las entidades beneficiarias se declaran exentas en tres supuestos (artículo 110 LIS):

- Cuando procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específicos
- Cuando deriven de adquisiciones y transmisiones (plusvalías) a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica
- Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización de su objeto o finalidad específica, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:
  - El total del producto obtenido ha de aplicarse a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica. Se trata de un supuesto de exención por reinversión.
  - El plazo con que se cuenta para llevar a cabo esa reinversión es de 4 años, computados desde el año anterior a la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los 3 años siguientes. El incumplimiento de esta exigencia temporal conllevará la obligación de regularizar la situación tributaria, ingresando la parte de la cuota íntegra imputable a la renta obtenida, además de los intereses de demora, junto con la cuota correspondiente al periodo impositivo en que haya vencido dicho plazo.



- Las nuevas inversiones deberán mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, excepto que su vida útil, conforme al método de amortización empleado fuera inferior. Si se produce la transmisión de dichos elementos antes del mencionado plazo habrá que tributar por la renta no gravada, integrándola en la base imponible salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión

Estas tres exenciones tienen en común que inciden sobre rendimientos que no proceden del desarrollo de una auténtica actividad económica con ánimo de lucro. De ahí que el apartado 2 del artículo 121 determine (a modo de regla de cierre) que la exención no alcanzará a los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio (alquileres de inmuebles o de activos financieros), ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las mencionadas anteriormente.

#### Determinación de la base imponible

Se integrará únicamente por las rentas no exentas. No tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible para la determinación de la base imponible:

- Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.
- Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas que constituyan su objeto social.

La base así determinada se grava al tipo del 25%.



### Obligaciones formales

#### ➤ **Contabilidad**

Las entidades parcialmente exentas deberán llevar contabilidad, de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas y explotaciones económicas no exentas (artículo 120 LIS).

#### ➤ **Declaración**

A diferencia de las entidades que tienen exención total las entidades parcialmente exentas estarán obligadas a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas. No obstante, como excepción, el artículo 124.3 LIS las libera de tal obligación formal cuando cumplan los siguientes requisitos:

- Que sus ingresos totales no superen 75.000 euros anuales.
- Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 euros anuales.
- Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

## **4. Otras modalidades de tributación de las entidades deportivas en el Impuesto de Sociedades**

### **Régimen especial de las empresas de reducida dimensión**

Las entidades deportivas que no cumplan los requisitos legalmente exigidos para poder disfrutar de alguno de los tres regímenes de exención total o parcial explicados anteriormente tienen una cuarta vía para lograr una tributación más liviana por este tributo.

No es un régimen singular de las entidades deportivas, sino concebido de forma global para todas las pequeñas y medianas empresas. Las entidades deportivas privadas que se ajusten a la definición de PYME podrán aplicar los incentivos fiscales concedidos para este tipo de explotaciones económicas.



Según el artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades la calificación como entidad de reducida dimensión depende en exclusiva de una circunstancia objetiva, esta es, que el importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 10.000.000 de euros.

Cuando se trate de una entidad de nueva creación la cuantía de la cifra de negocios se referirá al primer periodo impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el periodo impositivo inmediato anterior tiene una duración inferior al año, o la actividad se hubiera desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

### INCENTIVOS FISCALES

- En materia de amortizaciones

- ✓ *Libertad de amortización por incremento de plantilla (artículo 102 LIS)*

1. Afecta a los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en que se ostente la condición de empresa de reducida dimensión. Éstos podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses.

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales.

La libertad de amortización será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que puedan acogerse a ella.

2. También será de aplicación a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión.



3. Será igualmente de aplicación a los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias construidos por la propia empresa.

4. En el supuesto de que se incumpliese la obligación de incrementar o mantener la plantilla se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes.

5. Lo previsto en este artículo también será de aplicación a los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra.

✓ *Amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible (artículo 103 LIS)*

1. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, puestos a disposición del sujeto pasivo en el periodo impositivo en que se ostente la condición de empresa de reducida dimensión podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. Se concibe como una alternativa a la libertad de amortización, que está supeditada a la creación de empleo.

2. También será de aplicación a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión.

3. Lo previsto en los dos apartados anteriores será igualmente de aplicación a los elementos del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias construidos o producidos por la propia empresa.

✓ *Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores (artículo 104 LIS)*

Cuando se ostente la condición de empresa de reducida dimensión se permite deducir la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de



las posibles insolvencias hasta el límite del 1 por ciento sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.

o Tipo de gravamen (artículo 105 LIS)

1. Las entidades de reducida dimensión que apliquen el tipo de gravamen general (25%) podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe.

En todo caso, la minoración no podrá superar el importe de 1 millón de euros. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el importe de la minoración no podrá superar el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

2. Las cantidades a que se refiere el apartado anterior se adicionarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma.

El importe restante se añadirá a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.

3. El contribuyente deberá dotar una reserva por el importe de la minoración a que se refiere el apartado 1 de este artículo, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades a que se refiere el apartado anterior.

La reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible. En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:



a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.

b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

4. El incumplimiento de lo dispuesto en este artículo determinará la integración en la cuota íntegra del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5 por ciento, además de los intereses de demora.

#### **Régimen especial de las entidades deportivas**

El régimen fiscal de dicho régimen está previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley, y tiene su origen en la disposición adicional vigésima sexta de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992.

Se trata de una especialidad para una operación concreta realizada por un tipo también concreto de entidad deportiva: una sociedad anónima deportiva de nueva creación a la que se adscribe un equipo profesional. Cabe recordar que la Ley 10/1990 exige esta forma societaria a los clubes o sus equipos profesionales que participen en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal.

La especialidad que recoge este régimen es un beneficio fiscal consistente en la no integración en la base imponible del impuesto de las plusvalías que puedan salir a relucir en esa operación de adscripción de un equipo profesional a una naciente sociedad anónima deportiva.

Al no someterse a gravamen esa ganancia patrimonial, la nueva sociedad ocupa el mismo lugar a efectos fiscales que el club deportivo que adscriba el equipo





profesional de modo que calculará los incrementos y las disminuciones de patrimonio y las amortizaciones correspondientes a los bienes adscritos sobre los mismos valores y en idénticas condiciones que aquél.

Se producirá también una subrogación de la sociedad en los derechos, obligaciones y responsabilidades de naturaleza tributaria del club cedente por razón de los activos y pasivos adscritos, así como una asunción del cumplimiento de las cargas y requisitos necesarios para continuar en el disfrute de los beneficios fiscales o consolidar los gozados por el club deportivo.

### **Entidades deportivas sujetas al régimen general del impuesto sobre sociedades**

Por exclusión, las entidades deportivas que no reúnan las condiciones para encuadrarse en alguno de los regímenes tributarios especiales precedentes quedarán sujetas al régimen general del Impuesto sobre Sociedades, sin ningún tratamiento específico con relación a otros sujetos pasivos.

Será el caso, necesariamente de las Sociedades Anónimas Deportivas o, excepcionalmente de algún club deportivo básico o elemental de cuyos estatutos se deduzca la concurrencia en él de ánimo de lucro.

De cualquier forma, existen ciertas peculiaridades dentro del régimen general de las que pueden beneficiarse las entidades deportivas que tributen en él. Son las siguientes:

1. Deducibilidad fiscal de determinadas donaciones efectuadas por las sociedades anónimas deportivas.

La regla general del IS es que los donativos, donaciones y liberalidades no son deducibles para la entidad donante y cuando su objeto no sea dinerario, sino en especie, el donante habrá de integrar en la base imponible de su impuesto la diferencia entre el valor de mercado del bien y su valor contable en el momento de la donación.

Pero, respecto de determinadas donaciones, la LIS establece para el donante tanto su deducibilidad fiscal, como la no generación de rentas cuando la transmisión



gratuita no sea dineraria. Para que se produzcan ambos efectos, el artículo 14.3 LIS exige los siguientes requisitos:

- a) Una donación dineraria o en especie
- b) Que el donante sea una sociedad anónima deportiva
- c) Que el donatario sea una federación deportiva o un club deportivo
- d) Que la finalidad de la donación sea la promoción y desarrollo de actividades deportivas no profesionales; y
- e) Que entre la sociedad anónima deportiva y la federación o club donatario se haya establecido “un vínculo contractual oneroso necesario para la realización del objeto y finalidad de las referidas federaciones y clubes deportivos”.

El supuesto típico de aplicación de la norma sería el caso de una sociedad anónima deportiva que constituye un club filial para la práctica no profesional de un deporte con el objeto de servirse del mismo como cantera; las cantidades que el club reciba de la sociedad para el cumplimiento de su finalidad específica, esto es, la promoción y el desarrollo del deporte amateur que se trate, sería deducibles para la sociedad

2. La segunda peculiaridad que existe en el régimen general del IS aplicable a las entidades deportivas es la que se regula en el capítulo VII del Título VII LIS, bajo el título “Régimen de las entidades deportivas”. En él se establece un tratamiento tributario específico para la cesión del activo y pasivo de un equipo a una sociedad anónima deportiva, en los supuestos en los que la misma se lleve a cabo por imperativo de la Ley del Deporte. Como ya sabemos, la Ley 10/1990 en su artículo 19 obliga a los clubes deportivos que cuenten con equipos que compitan en competiciones oficiales profesionales de ámbito estatal a que constituyan una sociedad anónima deportiva a la que habrán de adscribir dicho equipo y, por tanto, los activos y pasivo afectos al mismo.

De acuerdo con el régimen general del IS, de la citada aportación se derivan las siguientes consecuencias tributarias:

- a) El club deportivo como titular de los elementos que se aportan a la SAD tendrá que declarar en su Impuesto de Sociedades tantas ganancias patrimoniales como activos sean aportados, calculando las mismas por diferencia entre el valor de mercado de los mismos y su valor neto contable.



b) Las SAD dará de alta los elementos recibidos por su valor de mercado, sobre el que practicará las amortizaciones que procedan. Cuando transmita alguno de esos elementos, se determinará una ganancia, que habrá de ser calculada por diferencia entre el valor de transmisión y el valor neto contable en ese momento del elemento transmitido.

Frente a ese régimen general, la LIS presenta las siguientes peculiaridades:

a) Para el club aportante no se genera ganancia patrimonial alguna por la que haya de tributar

b) La SAD amortizará los elementos recibidos sobre los mismo valores y de acuerdo con la antigüedad que los elementos tenían para el club aportante

c) Por tanto, cuando la SAD transmita los elementos la ganancia que se genera se calculará por diferencia entre el valor de transmisión y el valor contable del bien en ese momento, que será el mismo que habría tenido para el club si hubiera continuado siendo titular del bien hasta la fecha.

Se establece un supuesto de diferimiento de tributación. La ganancia por la que no tributó el club en el momento de la aportación es objeto de tributación en el momento de la enajenación del mismo por la SAD.

d) La SAD se subroga a todos los efectos en los derechos, obligaciones y responsabilidades tributarias derivadas de los activos y pasivos adscritos al equipo profesional

e) La SAD se obliga a mantener los elementos adquiridos sin transmitirlos durante el tiempo que reste para la consolidación definitiva de algún beneficio fiscal del que disfrutó el club.

En todo lo demás, la entidad deportiva que tribute de acuerdo con el régimen general del Impuesto de Sociedades quedará sujeta a este impuesto en los mismos términos que cualquier otra persona jurídica.

La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores.



Dicha base imponible estará sujeta a correcciones, que son los denominados ajustes extracontables, que responden a disparidades de criterio entre la normativa tributaria y la contable en cuanto a la calificación, valoración o imputación de determinadas partidas de ingresos o gastos. Una vez determinada, se le aplicará el tipo de gravamen. El tipo general es del 25%.

### **3.2.1. La Tributación de las Entidades deportivas en el IVA.**

El hecho imponible del IVA está integrado por las entregas de bienes o prestaciones de servicios, realizadas por empresario o profesional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Por tanto, en principio, siempre que una entidad deportiva transmite un bien o presta un servicio a un tercero en el desarrollo de una actividad organizada por cuenta propia a cambio de un precio se está realizando el hecho imponible del impuesto.

Por ejemplo, cuando la entidad deportiva organiza un espectáculo deportivo, cuando cede a un tercero los derechos de retransmisión de un encuentro, cuando cede sus instalaciones para su utilización a cambio de precio, cuando cede o traspasa a sus jugadores a cambio de precio, etc.

La única peculiaridad que cabe destacar con respecto a este impuesto es la exención que se contempla en el artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, hay una serie de actividades que por su finalidad o características están exentas de declarar este impuesto. Entre esas actividades en el punto 1, apartado 13, se encuentra la que está relacionada con nuestro trabajo, y dice lo siguiente:

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



- a) Entidades de derecho público.*
  - b) Federaciones deportivas.*
  - c) Comité Olímpico Español.*
  - d) Comité Paralímpico Español.*
  - e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.*
- La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.*

Los sujetos beneficiarios de la exención son, por una parte, las entidades de derecho público, y por otra, las entidades deportivas privadas de carácter social. Los primeros disfrutan de la exención ipso iure, sin necesidad de cumplir ningún requisito adicional.

Sin embargo, las entidades privadas solo cuando tengan la consideración de carácter social, y para obtener dicha calificación es necesaria la concurrencia de tres requisitos:

1. Que la entidad carezca de finalidad lucrativa y que los beneficios que pueda obtener los dedique al desarrollo de actividades exentas de la misma naturaleza
2. Que sus cargos sean gratuitos y no tengan interés en los resultados económicos de la entidad
3. Que la entidad solicite y obtenga dicha calificación de acuerdo con el procedimiento establecido

Teniendo esto cuenta, está claro que ni las SAD (por tener finalidad lucrativa) ni las ligas (porque sus cargos son retribuidos) podrán recibir la calificación de entidades de carácter social. Si podrán los clubes, las fundaciones, las agrupaciones y los entes de promoción deportiva.

Pues bien, todos los sujetos mencionados en el artículo 20 gozarán de la exención respecto de las prestaciones de servicios que realicen en favor de personas físicas que practiquen el deporte, con independencia de quien las sufrague, siempre que estén directamente relacionadas con la práctica de un deporte, pero con exclusión de los espectáculos deportivos.



Por tanto, el ámbito objetivo de la exención se concreta en los siguientes puntos:

- a) Solo favorece a las prestaciones de servicios, no a las entregas de bienes, ni a las importaciones o adquisiciones intracomunitarias
- b) Dichas prestaciones han de estar relacionadas con la práctica del deporte
- c) La relación con la práctica del deporte ha de ser directa, por lo que se excluyen las prestaciones accesorias, como el uso de taquillas, las prestaciones recreativas, etc.
- d) No se incluye ninguna prestación relacionada con espectáculos deportivos, como entradas, servicio de bar, rifas o sorteos, etc.

La aplicación de la exención supondrá que las operaciones exentas no van a devengar IVA, por lo que el club deportivo que preste tales servicios no tendrá que repercutir IVA a sus destinatarios.

## **CAPITULO IV. LA FINANCIACION DE LAS ACTIVIDADES DEPORTIVAS**

### **4.1. La Financiación pública**

La intervención pública no se limita al suministro de fondos económicos. Subvencionar la actividad deportiva no es ni debe ser la única manera en que los Poderes Públicos fomentarán el deporte al que se refiere el artículo 43.3 CE.

La Constitución impone un deber de actuación pero permite un amplio abanico de posibilidades para cumplirlo y deja abierta la elección en cuanto a las técnicas aplicables, desde la fijación de un marco legislativo y organizativo hasta la concesión de ayudas económicas a las entidades deportivas, pasando por la construcción de infraestructuras para la práctica del deporte, la promoción del deporte escolar, etc.

Si bien, es cierto que la Administración promueve el deporte fundamentalmente por una doble vía:

- Por una parte, la construcción de infraestructuras que permitan su práctica
- Y por otra, mediante subvenciones o ayudas económicas a las entidades deportivas



Las subvenciones directas a entidades deportivas son una de las principales técnicas de las que hace uso la Administración en el ámbito deportivo. Junto a las subvenciones las Administraciones públicas recurren también al patrocinio publicitario para además de procurar financiación de la actividad deportiva, rentabilizar esa inversión en forma de publicidad.

A pesar de la dependencia del deporte de los fondos públicos, éstos no pueden sostener a aquel en exclusiva y por ello es preciso encontrar fórmulas que faciliten que el sector privado contribuya a su sostenimiento económico.

Una de las formas más características de fomentar las actividades deportivas es mediante incentivos fiscales que hagan atractiva la inversión privada. Estos incentivos tienen su regulación en el Título III de la Ley 49/2002, desarrollada en el Capítulo II y III del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Dicho mecenazgo puede llevarse a cabo fundamentalmente a través de cuatro mecanismos:

1. Donativos, donaciones y aportaciones.
2. Convenios de colaboración empresarial.
3. Gastos en actividades de interés general.
4. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

#### **4.2. La iniciativa privada: mecenazgo y patrocinio publicitario o esponsorización.**

En principio, el patrocinio consiste en financiar o ayudar económicamente a alguien, con una publicidad publicitaria, para que pueda llevar a cabo su actividad deportiva.

El patrocinio puede ser de carácter oneroso o de carácter gratuito. El patrocinio con contraprestación o patrocinio publicitario o comercial, cuando se vincula al deporte de denomina esponsorización.



<<Esponsorización>> es equivalente al <<contrato de patrocinio publicitario>> al que se refiere el artículo 24 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad y puede definirse como el contrato por el que el patrocinador proporciona ayuda económica a un deportista o entidad deportiva, con la finalidad de que las actividades deportivas patrocinadas sirvan de soporte publicitario de sus actividades. De este modo la publicidad se consigue de manera indirecta, a través de la actividad desarrollada por el deportista. A esta forma de publicidad se la conoce como de retorno, porque vuelve a la empresa mediante actividades que no son en sí publicitarias

#### Distinción entre mecenazgo o patrocinio a secas y esponsorización o patrocinio publicitario o comercial

El espónsor es quién financia la actividad deportiva con fines publicitarios. Tiene como motivación esencial dar a conocer su nombre o marca comercial. Se decanta por actividades deportivas que tengan un mayor seguimiento de público y una mayor difusión, con el fin de conseguir mayor publicidad. Se trata de un contrato oneroso que tiene contraprestaciones recíprocas.

El mecenas, por su parte, da una aportación gratuita para promover o proteger determinadas actividades relacionadas con el deporte, sin ninguna finalidad comercial, sin buscar ventajas personales.

El punto de partida es el mismo: financiar actividades deportivas. Ahora bien esta financiación puede terminar en sí misma o hacerse con un objetivo publicitario como sucede en el caso de la esponsorización.

En la práctica ambas figuras son difíciles de diferenciar, ya que existen muchas empresas que actúan al mismo tiempo como espónsor y como mecenas. Y además el mecenas, normalmente quiere que se le reconozca su acción.

### **✚ Tratamiento fiscal del patrocinio y mecenazgo deportivo**

#### **A) Régimen tributario de la esponsorización**

Como ya hemos comentado, la esponsorización es un contrato publicitario conforme a lo establecido en la Ley General de Publicidad.





El espónsor o patrocinador puede ser una persona física o jurídica.

Cuando el patrocinador es una persona física, las cantidades entregadas en concepto de esponsorización deben considerarse gastos fiscales necesarios para la obtención de los ingresos íntegros.

Respecto al patrocinador persona jurídica no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, con carácter general, los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en este apartado los gastos realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y la prestación de servicios.

También el patrocinado (la otra parte del contrato) puede ser una persona física o jurídica.

Cuando el patrocinado es una persona física, las cantidades percibidas reciben el tratamiento de rendimientos íntegros del trabajo o de actividades económicas.

Para que sean rendimientos del trabajo está vinculada a la existencia de una relación laboral entre patrocinador y patrocinado. Mientras que si la financiación se recibe directamente del espónsor sin mediar relación laboral sería rendimiento de actividades económicas.

En el caso de que el patrocinado sea una persona jurídica son ingresos computables las contraprestaciones cualesquiera que sea su origen. En consecuencia, las aportaciones que se reciben del espónsor son consideradas ingresos que deben integrarse en la base imponible del impuesto.

Cabe mencionar aquí, el régimen de exención de las rentas obtenidas por las entidades deportivas sin fines lucrativos. Según el artículo 6.1 a) de la Ley de Mecenazgo están exentas del Impuesto de Sociedades las cantidades recibidas en virtud de contratos de patrocinio publicitario.

Otra de las cuestiones que puede plantearse es si los patrocinados deben facturar el Impuesto sobre el Valor Añadido al patrocinador publicitario. Los empresarios y profesionales que realicen habitual u ocasionalmente prestación de servicios deberán repercutir íntegramente el IVA.



De acuerdo con el artículo 7.5 de la Ley del IVA no estarán sujetos los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones laborales. En definitiva, en el caso de personas físicas, la obligación de repercutir el IVA dependerá de la calificación de profesional o de trabajador por cuenta ajena del patrocinado y existirá cuando el patrocinado sea persona jurídica.

### **B) Tratamiento fiscal del mecenazgo**

Como ya hemos mencionado se encuentra regulado en el Título III de la Ley 49/2002. El artículo 16 determina que los incentivos fiscales previstos en este Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades:

- a) Las entidades sin fines lucrativos.
- b) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.
- c) Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.
- d) El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- e) Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado.

Vamos a analizar ahora las cuatro modalidades de mecenazgo que están previstas en dicha Ley.

#### **➤ Régimen Fiscal de las donaciones y aportaciones**

Según el artículo 17 serán deducibles los siguientes donativos, donaciones y aportaciones:

- a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.
- b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.
- c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.



d) Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español

e) Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.

Para calcular la deducción que el mecenas se debe aplicar, lo primero es establecer una base para esas deducciones (artículo 18):

- Donativos dinerarios (su importe), de bienes o derechos (el valor contable).
- Cuotas de afiliación a la Seguridad Social o análogas.
- El derecho de usufructo sobre bienes inmuebles (2% del valor catastral), derecho o valores (importe anual de dividendos o intereses).
- Donativos de bienes que sean Patrimonio Histórico Español (valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación).
- Donativos de bienes culturales cuya calidad esté garantizada (valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación).

**Tabla 4.** Porcentaje de deducción

| Base de deducción Importe hasta | Porcentaje de deducción |
|---------------------------------|-------------------------|
| 150 euros                       | 75                      |
| Resto base de deducción         | 30                      |

### **Deducción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)**

En cuanto a las aportaciones efectuadas por personas físicas como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción la siguiente escala: Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del



ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros, será el 35 por ciento.

### **Deducción en el Impuesto de Sociedades (IS)**

Respecto de las aportaciones realizadas por personas jurídicas, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, en concepto de partida deducible el 35 por 100 de lo donado a entidades deportivas sin fines lucrativos. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40 por ciento

La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

### **Deducción en el Impuesto de la Renta de no Residentes (IRNR)**

Los mecenas que tributen mediante el IRNR que ejerzan su actividad en España pero que no tenga su residencia fija aquí pueden deducirse el 25% de la base de deducción. Deberán declararlo en el plazo de un año después de hacerse efectiva la donación.

Igual que en el Impuesto de Sociedades, la base de deducción tiene el límite en el 10% de la base imponible de las declaraciones presentadas en el mismo plazo. En cambio los contribuyentes que tributen en el IRNR pero tengan su residencia permanente en España tienen derecho a aplicar la deducción establecida para las Sociedades.



➤ **Régimen fiscal de los Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general**

Esta figura se contempla en el artículo 25 de la Ley 49/2002: *Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.*

Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de estos convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley.

➤ **Régimen fiscal de los gastos en actividades de interés general**

Previsto en el artículo 26 de la Ley 49/2002, que señala lo siguiente:

*Para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de deducibles los gastos realizados para los fines de interés general a que se refiere el número 1.º del artículo 3 de esta Ley. La deducción de los gastos en actividades de interés general a que se refiere el apartado anterior será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley.*



➤ **Régimen fiscal de los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público**

Este tipo de programas gozará de una serie de beneficios y exenciones extraordinarias. Se definen en el artículo 27 de la citada Ley: *Son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley.*

La Ley 49/2002 establece como beneficio fiscal la consideración de las cantidades satisfechas o de los gastos realizados como gastos deducibles en la determinación de la base imponible, sin límites cuantitativos, en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El legislador señala que podrán aplicar este beneficio fiscal los sujetos pasivos del IS, IRNR cuando operen mediante establecimiento permanente en territorio español y los sujetos pasivos del IRPF cuando determinen los rendimientos de la actividad económica en estimación directa. Quedan fuera los sujetos pasivos del IRNR que no operen mediante establecimiento permanente en territorio español y los sujetos pasivos del IRPF cuando determinen los rendimientos de la actividad económica en estimación objetiva.



## CONCLUSIONES

Para finalizar con este trabajo vamos a hacer primero un breve resumen de los aspectos más relevantes a tener en cuenta sobre la fiscalidad de los deportistas para poder concluir con unas breves conclusiones y reflexiones sobre algunos problemas que rodean el pago de los distintos impuestos que corresponde a los deportistas y entidades al fisco.

La residencia fiscal de un deportista es uno de los elementos fundamentales que va a determinar cuáles van a ser sus obligaciones fiscales. La nacionalidad es, en la mayoría de los casos, irrelevante. En un entorno como el actual, en el que los deportistas se mueven de un lugar a otro la determinación de su residencia fiscal es esencial. En el caso de ser residente fiscal en España, el deportista pagará sobre cualquier ingreso que obtenga en cualquier lugar del mundo.

Los deportistas extranjeros que vengan a España ya no pueden optar a aplicar la Ley Beckham o “régimen especial de impatriados” que permite a quienes disfrutan del mismo tributar un tipo fijo más reducido. No podrán acogerse aquellos reconocidos como deportistas profesionales por el Real Decreto 1006/1985.

En cuanto a los ingresos que reciben los deportistas hemos visto que pueden ser calificados bien como rendimientos del trabajo, rendimientos de actividades económicas o rendimientos de capital mobiliario. Pues bien, son estos últimos los que provocan más polémica. Recordemos que serán rendimientos de capital mobiliario cuando el deportista ceda la explotación de sus derechos de imagen, y el cesionario sea un tercero que no esté ligado con el deportista en virtud de una previa relación laboral o de prestación de servicios deportivos. Pero no toda cesión de derechos de imagen será rendimiento de capital mobiliario, como hemos visto al analizar este tipo de rendimientos dicha cesión podía ser imputación de rentas.

En los casos de imputación de rentas la mayoría de los deportistas utilizan personas jurídicas de forma improcedente para canalizar sus rentas con el único objetivo



de reducir la tributación de la persona física por la diferencia de tipos o que incorporen gastos personales relacionados con la actividad.

Pero, ¿Qué lleva a los deportistas profesionales a saltarse las reglas fiscales cuando ganan enormes cantidades de dinero? Precisamente esto, cuanto más ganas, más tienes que pagar en concepto de impuestos.

Actualmente los deportistas tributan a un tipo del 45% por los rendimientos del trabajo derivados de sus contratos. No obstante, Hacienda establece que siempre y cuando el 85% de sus ingresos proceda de su contrato (y no de los derechos de imagen) pueden tributar el 15% restante por el Impuesto de Sociedades a un tipo del 25%. Esta excepción se introdujo para evitar precisamente la evasión fiscal, ya que muchos hacían pasar la mayor parte de sus ingresos como derechos de imagen para evitar ese 45%. Pero, con el tiempo, estamos viendo que para lo que está sirviendo este incentivo es para que algunos paguen menos de lo que les corresponde.

Lo normal es que los deportistas cedan la gestión de los derechos de imagen a una empresa que además normalmente es de su propiedad. La empresa tributa por el Impuesto de Sociedades y al mismo tiempo después le remunera al futbolista, que debe pagar el IRPF por estos ingresos. Lo que hay que investigar es si el importe que las sociedades retribuyen a los futbolistas por sus derechos de imagen se ajusta o no a su valor real, ya que por estos ingresos si estaría pagando impuestos vía IRPF, y si parte de estos tributan en el Impuesto de Sociedades lo que ocurre es que se están pagando menos impuestos a efectos prácticos.

Después de haber analizado el tema de la fiscalidad del deporte, y haber hecho este breve resumen nos pueden surgir las siguientes preguntas: ¿Pagan mucho impuestos los deportistas? ¿Deberían pagar más? ¿Habría que darles más incentivos fiscales para evitar que defrauden? Las respuestas a estas preguntas dependerán de la opinión de cada uno, pero está claro que cuando se trata de pagar a Hacienda a todos nos “duele” y queremos pagar lo menos posible.





En mi opinión, debe controlarse más la actuación de los deportistas porque la gran mayoría defrauda a Hacienda mediante la evasión fiscal, y pagan mucho menos de lo que les corresponde en función de lo que realmente ganan. Llama la atención el salario mínimo establecido en el Convenio Colectivo de Fútbol profesional, por ejemplo, ya que todos ganan muchísimo más en la realidad.

En la actualidad son muchos los casos de famosos que se oyen en televisión y vemos en artículos de prensa (Javier Mascherano, Xabi Alonso, Neymar, Iker Casillas, Rafa Nadal, etc.), y planteo dos conclusiones que creo que reducirían esta realidad defraudadora que existe en nuestro país:

1. Posibilidad de que las rentas obtenidas por los deportistas profesionales fueran reconocidas como "Rentas irregulares" (aquellas que se generan en un plazo superior a dos años o que son obtenidas irregularmente en el tiempo) y que sólo tributara el 70% de la renta obtenida, para así paliar la progresividad del IRPF.

2. La legislación debería introducir mayores incentivos para reducir las tributaciones de los deportistas profesionales, favoreciendo con ello la tributación en España.

Ambas, siendo más estrictos y ejerciendo un mayor control sobre la cesión de los derechos de imagen, situación que más se le "escapa" a Hacienda.

Por último, considero que también deberían fomentar más y propiciar ayudas al deporte aficionado no sólo al profesional.



## **BIBLIOGRAFÍA**

### ➤ **Legislación**

- España. Constitución Española de 1978. *Boletín Oficial del Estado*. 29 de diciembre de 1978, núm. 311, p. 29313 a 29424.
- España. Ley 10/1990, de 15 de octubre del Deporte. *Boletín Oficial del Estado*. 17 de octubre de 1990, núm. 249, p.30397 a 30411.
- España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*. 18 de diciembre de 2003, núm. 302, p. 44987 a 45065.
- España. Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. *Boletín Oficial del Estado*. 18 de noviembre de 2003, núm. 276, p. 40505 a 40532.
- España. Ley 1/2002, 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación. *Boletín Oficial del Estado*. 26 de marzo de 2002, núm. 73, p. 11981 a 11991.
- España. Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. *Boletín Oficial del Estado*. 27 de noviembre de 2003, núm. 284.
- España. Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado. *Boletín Oficial del Estado*. 31 de diciembre de 1991, núm. 313, p. 41871 a 41916.
- España. Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento. *Boletín Oficial del Estado*. 25 de julio de 2007, núm. 177, p. 32240 a 32247.
- España. Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo y otras normas tributarias. *Boletín Oficial del Estado*. 28 de noviembre de 2014, núm. 288, p. 968602 a 96938.
- España. Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. *Boletín Oficial del Estado*. 31 de marzo de 2007, núm. 78, p. 14143.



- España. Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones Españolas. *Boletín Oficial del Estado*. 30 de diciembre de 1991, núm. 312, p. 41820 a 41826.
- España. Real Decreto 1252/1999, de 16 de julio de modificación parcial del Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones Deportivas Españolas y Registro de Asociaciones Deportivas. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 170, p. 27080 a 27086.
- España. 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. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de marzo de 1995, 75: 9657
- España. Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, regulador de la relación laboral especial de los deportistas profesionales. *Boletín Oficial del Estado*, 27 de junio de 1985, 153: 20075 a 20077.
- España. Resolución de 23 de noviembre de 2015, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para la actividad de Fútbol profesional. *Boletín Oficial del Estado*. 8 de diciembre de 2015, núm. 293, p. 116101 a 116139.
- España. Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas. *Boletín Oficial del Estado*, 17 de julio de 1999, núm. 170, p. 27070 a 27080.
- España. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de noviembre de 2006, núm. 285, p. 41734 a 41810.
- España. Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. *Boletín Oficial del Estado*. 31 de marzo de 2007, núm. 78, p. 14097 a 14149.
- España. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Estado*, 28 de noviembre de 2014, núm. 288, p. 96939 a 97097.
- España. Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes. *Boletín Oficial del Estado*, 12 de marzo de 2004, núm. 62, p. 11176- 11192.
- España. Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. *Boletín Oficial del Estado*. 24 de diciembre de 2002. Núm. 307, p. 45229- 45243.



- España. Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. *Boletín Oficial del Estado*. 23 de octubre de 2003, núm. 254, p. 37886 a 37893.
- España. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de diciembre de 1992, núm. 312, p. 44275 a 44277.

➤ **Webs consultadas**

- CAZORLA, L. (2014) “El *Real Madrid C.F.* ¿SAD?”: <http://luiscazorla.com/2013/09/el-real-madrid-c-f-sad/>
- CAZORLA, L. (2013): “*Sociedades Anónimas Deportivas y Ayudas del Estado*”: <http://luiscazorla.com/2013/12/sociedades-anonimas-deportivas-y-ayudas-de-estado/>
- CONSEJO SUPERIOR DE DEPORTES: [www.csd.gob.es](http://www.csd.gob.es)
- GÓMEZ-VILLARES PÉREZ-MUÑOZ, J. (2013) “Messi y los paraísos fiscales” <http://www.gva-atencia.com/blog/messi-y-los-paraisos-fiscales/>
- IUSPORT: El otro lado del deporte: [www.iusport.es](http://www.iusport.es)

➤ **Monografías**

- ESPARTERO CASADO, JULIAN (Coord.): *Introducción al derecho del deporte*, 2ª, ed., Editorial DYKINSON, Madrid 2009.
- LASARTE ALVAREZ, JAVIER (Coord.): *Deporte y Fiscalidad*, 1ª ed., Conserjería de Turismo, Comercio y Deporte Junta de Andalucía, 2008.