



Universidad Pontificia Comillas - ICADE

LA TRIBUTACIÓN DE LOS DEPORTISTAS, PRINCIPALES CUESTIONES FISCALES

Autor: Javier Fresneda Barba
Director: José Carlos Ruiz Cabanes

Madrid
Junio 2018

Javier
Fresneda
Barba

LA TRIBUTACIÓN DE LOS DEPORTISTAS, PRINCIPALES CUESTIONES FISCALES



Resumen:

En el presente trabajo de investigación académica se procederá a estudiar la normativa española de acuerdo con lo dispuesto entorno a la tributación de las personas físicas. En primer lugar, analizaremos las cuestiones generales para posteriormente poder entender dónde se sitúa cada parte de las rentas percibidas; a continuación aprenderemos acerca de los requisitos establecidos en Ley para tributar en las distintas Comunidades Autónomas y sus tipos de gravámenes y estudiaremos también sobre los distintos regímenes que se han dispuesto alrededor de las personas extranjeras desplazadas a nuestro país. Para finalizar, concluiremos dicho estudio con el principal tema de los derechos de imagen y las principales estructuras que hemos observado para concluir con una reflexión de lo aprendido

Palabras clave: IRPF, RCM, derechos de imagen, rendimientos del trabajo, tributo, gravamen, evasión fiscal, impatriado.

Abstract:

In the present academic research work will proceed to study the Spanish regulations in accordance with the provisions regarding the taxation of physics people. In the first place, we will analyze the general questions to later be able to understand where each part of the rent is located; then we will learn about the requirements established in the Law top ay taxes in the different Autonomous Communities and their types of taxes and we will also study about the different regimes that have been arranged around foreign people displaced to our country. Finally, we will conclude this study with the main theme of the image rights and the main structures that have been observed to conclude with a reflection of what has been learned.

Key words: IRPF, RCM, image rights, work performance, tax, assesstment, tax evasion.

ÍNDICE

1. Introducción.....	1
2. Principales cuestiones físicas sobre la tributación de las personas físicas.....	4
3. Tributación por comunidades: requisitos, tipos de gravámenes.....	6
4. Régimen especial de los trabajadores desplazados a España y su reciente reforma excluyendo a los deportistas.....	10
5. Derechos de imagen: tributación y principales estructuras.....	14
6 Conclusión.....	19
7 Bibliografía.....	20

1. Introducción

En este trabajo de investigación vamos a analizar las principales cuestiones fiscales que rodea al mundo de los deportistas como personas físicas ya que últimamente son cada vez más los casos de jugadores de fútbol investigados por la autoridad fiscal. Por tanto me gustaría aprender y estudiar todos los aspectos fiscales relativos tanto a la persona física, bajo qué criterios se determina el lugar en el que tributes y cómo se establece, el tipo de gravamen especial que rodea a los derechos de imagen y qué estructuras se utilizan principalmente, el régimen especial en el cual tributan los deportistas extranjeros que tienen un contrato laboral en España y por último las normas anti-abuso que existen para que dichos deportistas no utilicen la ley a su libre albedrío sino con un fin moral y de buena fe.

Para ello empezaremos hablando de las principales cuestiones fiscales que rodean a los contribuyentes para poder entender mejor donde se sitúan cada parte de la nómina de los jugadores, como posteriormente veremos no se somete al mismo porcentaje los derechos de imagen como el resto del salario. Posteriormente analizaremos tanto los criterios básicos bajo los cuales se establece la residencia dentro de una Comunidad Autónoma por lo que entenderemos las distintas presiones fiscales que tienen los distintos territorios; y a continuación los distintos regímenes que rodeaban a los deportistas extranjeros considerados impatriados que venían a nuestras ligas a jugar y todas las reformas que sucedieron a dicha Ley.

Para finalizar mi objeto de estudio, hablaremos sobre los derechos de imagen donde se integran en la declaración del IRPF, bajo que tipo de gravamen están sometidos y las principales estructuras societarias que utilizan los jugadores profesionales estudiando en concreto el ejemplo de dos futbolistas.

Principalmente en este trabajo de estudio hemos analizado las distintas normas y sus posteriores reformas para poder entender mejor el comportamiento de los deportistas y ser críticos a la hora de tener una opinión propia sobre dicho trabajo.

2. Principales cuestiones fiscales sobre la tributación de las personas físicas en relación con la tributación de los deportistas

La tributación de los deportistas viene regulada principalmente por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, “IRPF”). El IRPF es un impuesto directo que grava la renta de una manera progresiva, principalmente en cuanto a la base imponible general donde se incluyen las rentas y rendimientos del trabajo y la actividad profesional. Se trata de un impuesto parcialmente cedido a las comunidades autónomas. Las capacidades legislativas de las comunidades autónomas vienen establecidas en la Ley 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) la cual sería modificada por la Ley Orgánica (/2009. El ámbito legislativo de estas últimas se circunscribe principalmente al 50% del tipo de gravamen (pudiendo establecer diferentes tipos autonómicos para los diversos tramos de renta) y a la aprobación de deducciones autonómicas que podrán aplicar los residentes fiscales en su territorio.

En el ámbito de los deportistas, las principales rentas que quedan grabadas por el IRPF son (i) los “rendimientos del trabajo”, que son aquellas contraprestaciones que se perciben por su relación laboral con los diversos clubes, (ii) rendimientos de la actividad económica, en el caso de deportistas que estén en la modalidad de trabajadores por cuenta propia (autónomos) y (iii) rendimientos por la cesión de los derechos de imagen.

Por tanto, la renta de los deportistas se grava mediante el IRPF en su gran mayoría aunque dentro de la propia renta existen distintos tipos de ingresos. Los rendimientos del trabajo, propios de la relación laboral, al igual que los rendimientos de las actividades económicas en su caso, se integran en la **base imponible general** y estos, dependiendo del nivel de renta percibido tributan a distintos tipos impositivos que varían desde el 13% hasta el 45% aproximadamente, dependiendo de la comunidad autónoma de residencia (más adelante se analizan los tipos máximos específicos en vigor en la actualidad que, como se podrá observar, en algunos casos son algo inferiores y en otros pueden llegar a ser sustancialmente superiores al indicado con carácter general). Por otro lado, los rendimientos del capital mobiliario (en adelante, “RCM”), particularmente los derechos de imagen de los deportistas, se incluyen dentro de la **base**

imponible del ahorro, junto con las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales. La base imponible del ahorro queda sometida a tributación de forma también progresiva, desde el 19% al 23%. Por tanto, será importante distinguir entre las dos bases imponibles, general y del ahorro, dado que los rendimientos que se incluyan en una u otra están sometidos a tipos máximos muy diferentes (45% o más en la base general, frente al 23% en la base del ahorro).

Otra cuestión fundamental para entender las principales cuestiones generales del IRPF a la hora de distinguir entre las bases imponibles general y del ahorro es la posibilidad de compensación con pérdidas. La base imponible general, no permitirá la compensación de pérdidas patrimoniales, con carácter general (únicamente cabría mencionar las pérdidas patrimoniales no derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que, por su excepcionalidad y poca relevancia práctica, descartaremos a los efectos de este trabajo). Al contrario, en la base imponible del ahorro, sí que se pueden compensar pérdidas patrimoniales, pero exclusivamente con RCM u otras ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, bajo determinados límites. Es decir, no cabe la compensación de pérdidas de la base imponible del ahorro con ganancias de la base imponible general o viceversa. Dichas pérdidas obtenidas con RCM o en la transmisión de elementos patrimoniales se compensarán primero con otras rentas positivas o ganancias de su misma clase (es decir, una pérdida patrimonial, por ejemplo, se compensa primero con ganancias patrimoniales igualmente derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, por ejemplo, acciones, fondos de inversión, inmuebles, etc.). En su caso, el exceso de pérdidas patrimoniales sí que se podrá compensar con los RCM positivos, si bien hasta un determinado límite (25%). Del mismo modo, RCM negativos podrían compensarse con ganancias patrimoniales hasta el mismo límite..

3 Tributación por comunidades autónomas: requisitos, tipos de gravamen y puntos de conexión

Mediante la Ley de cesión tributaria (Ley 8/1980), el IRPF entre otros impuestos es parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas. Es decir las distintas Comunidades Autónomas puede regular hasta el 50% del tipo de gravamen y las distintas deducciones autonómicas.

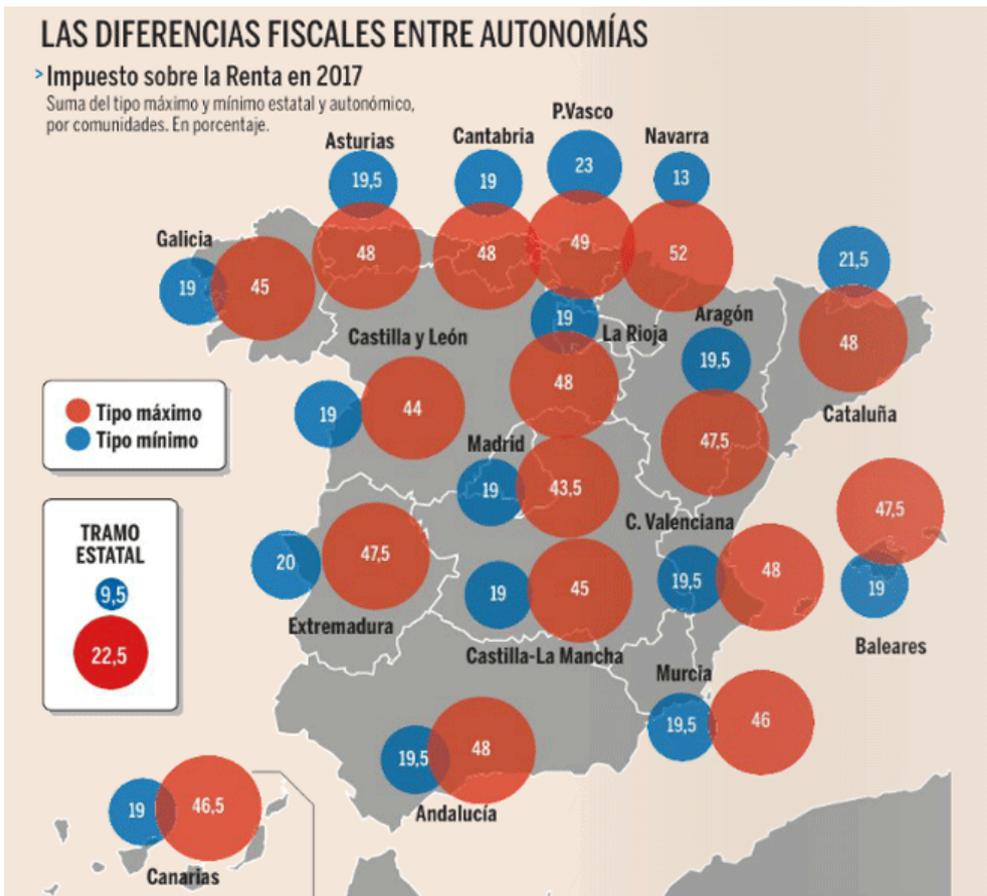
Para comenzar hablaremos acerca de los requisitos según los cuales se establece el lugar de declaración de sus ingresos; se puede establecer bajo tres conceptos distintos: días de permanencia en un territorio, centro de interés principal y último domicilio declarado.

- El primero de ellos, según los días de permanencia, es decir que el contribuyente pase un mínimo de 183 días dentro de un año natural en un mismo territorio.
- El segundo requisito, el cual presta importancia al centro de interés principal, bien sea de forma directa o indirecta, puede derivar de dos indicios: intereses económicos o intereses familiares. Según la Ley, se presume, salvo prueba en contrario, que un contribuyente reside en el mismo territorio que su cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores que aún dependan de él.
- Y por último en caso de que con los anteriores criterios no pueda establecerse con certeza el lugar de residencia, se establecerá la última residencia declarada por el contribuyente a efectos del IRPF.

Por tanto, una vez tratados los puntos básicos sobre la residencia de los contribuyentes, reflexionaremos acerca de si realmente hay tanta diferencia entre comunidades como para trasladar tanto familia como sociedades a otro territorio.

Como se ha analizado, es decisión de cada Comunidad Autónoma establecer su presión fiscal específica, siempre con el límite del 50% del tributo sobre los contribuyentes, probablemente dependiendo de su Producto Interior Bruto y su interés en atraer distintos perfiles profesionales. Cada Comunidad debe decidir tanto el importe mínimo personal, las deducciones y la **escala autonómica**, que será nuestro principal objeto de estudio.

A continuación observamos un gráfico que nos muestra la presión máxima y mínima según las distintas regiones del Estado.



Fuente: <http://www.expansion.com/economia/declaración-renta/2017/04/26/58ff2195468aeb15088b4631.html>

En el mapa observamos como Madrid es el territorio el cual impone menor presión fiscal a sus residentes con un mínimo del 19% y un máximo que es el mas bajo del país (43,5%). Por el contrario la comunidad de Navarra presenta un gran desnivel entre mínimo y máximo, siendo este máximo el mayor de todo el Estado. Cabe destacar como analizaremos con más profundidad más adelante, que las comunidades situadas en el norte imponen mayor presión fiscal a las rentas más altas siendo sus tipos impositivos del 48% en la mayoría de los casos, al contrario que Madrid o Castilla La-Mancha quienes reducen su máximo para tratar de atraer perfiles profesionales e inversiones.

Al fin y al cabo mediante la cesión parcial del IRPF, las comunidades han creado una especie de guerra fiscal donde cada una juega con su escala fiscal según le convenga atraer o desincentivar determinados tramos de renta. Se observa, por tanto, consecuencias de tal guerra en la que tiene tanto perdedores como ganadores. Principalmente el efecto que esta diferencia entre presiones ha supuesto en los contribuyentes es el desplazamiento entre comunidades para tratar de aprovechar al

máximo los beneficios de sus gravámenes. Los principales beneficiados de las distintas presiones fiscales son Madrid como comunidad con menor carga fiscal a los contribuyentes viviendo así un incremento en su número de contribuyentes; y las rentas altas ya que han visto reducida la presión que antes soportaban por una actualmente menor. Otros beneficiados que quedan en el segundo plano son las comunidades contiguas a Cataluña como Valencia o Baleares que también han vivido la migración sustancial de los residentes desde Cataluña a estas segundas.

■ Cuota a pagar en el IRPF en Madrid y Cataluña

SUELDO BRUTO Euros	CATALUÑA Euros	MADRID Euros	DIFERENCIA	
			% que paga de más un catalán frente a un madrileño	En euros
14.000	862,7	762,4	13,2	100,3
16.000	1.611,7	1.434,9	12,3	176,8
20.000	2.510,7	2.304,0	9,0	206,7
25.000	3.745,0	3.504,5	6,9	240,5
30.000	5.102,9	4.829,6	5,7	273,3
35.000	6.460,8	6.154,8	5,0	306,0
38.000	7.301,7	6.976,6	4,7	325,1
40.000	7.938,2	7.601,9	4,4	336,4
50.000	11.520,4	11.126,0	3,5	394,5
65.000	17.278,1	16.800,4	2,8	477,7
100.000	32.678,1	32.025,4	2,0	652,7
500.000	222.583,7	206.025,4	8,0	16.558,4
1.000.000	462.583,7	423.525,4	9,2	39.058,4

Fuente: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2017/02/23/economia/1487850767_989307.html

En este gráfico destacamos la diferencia entre Madrid como comunidad que ha experimentado la mayor bajada en la presión fiscal y Cataluña, quien graba las rentas de sus residentes de una manera mas elevada. Apreciamos como de media en Madrid se paga un 6,7 por ciento menos que en Cataluña, siendo la diferencia más elevada en los extremos: tanto en las rentas bajas donde la diferencia ronda el 12% como en las rentas altas donde en Madrid pagan alrededor de 9% menos. En 2017 estuvo muy presente prácticamente en todos los telediarios la migración de tanto personas jurídicas como de personas físicas con el destino principal de Madrid. Pero en lo que a este trabajo se cierne, ¿afecta la presión fiscal a la decisión de un deportista de jugar en uno u otro club? Para los deportistas de primera élite profesional que rondan entre el primer y segundo escalón estamos hablando de un ahorro en el pago de impuestos de treinta y

nueve mil y dieciséis mil euros respectivamente; lo que a priori parece un hecho sin importancia puede llegar a suponer una importante decisión en su carrera profesional.

4 Régimen especial de los trabajadores desplazados a España y su actual reforma excluyendo a los deportistas

En el año 2004 entró en vigor una normativa (Ley 62/2003), posteriormente conocida como “Ley Beckham” en el cual se establece un régimen especial a las personas que se desplazan a territorio español por intereses laborales. El interés principal de dicha Ley, según he observado las contrataciones de los clubes, fue la de atraer tanto talento extranjero a nuestro país dando así prestigio a nuestro deporte y el de captar altos perfiles profesionales que se pudiesen beneficiar de dicho régimen. El principal requisito para los desplazados aparte de residir un mínimo de 183 días en territorio español, era el de mediar un contrato laboral entre trabajador y sociedad con fuente de ingresos en España; así por tanto el trabajador sería recompensado a través de su salario por dicha relación laboral.

Pero ¿podía todo deportista/trabajador acogerse a dicha Ley? Para ello aparte de los requisitos previamente citados debían de cumplir determinadas condiciones que a continuación veremos.

- El contribuyente no debía haber residido en España durante los 10 años anteriores al cambio de residencia.
- Que medie una relación laboral o carta de desplazamiento entre sociedad y contribuyente.

Los desplazados concretamente disfrutaban de un tipo fijo reducido de gravamen del 24% (que es el que aplica a los no residentes que obtienen rentas de fuente española) en comparación con la escala general (tipo máximo general del 45% dependiendo de la comunidad donde estableciesen su residencia). Este régimen distintivo tenía una duración limitada desde que se solicitaba y aprobaba: sólo podía ser utilizado en el mismo ejercicio de la aprobación y en los 5 posteriores por lo que a partir del siguiente año, tributaban no como un impatriado sino bajo el régimen general (al tipo máximo del 45% indicado). Por tanto a partir del sexto año pagarían alrededor de un 21% aproximadamente más de tributo sobre su renta.

Los impatriados solo tributaban en nuestro país por los rendimientos del trabajo generados en España y no por los del extranjero. Es decir que, por ejemplo, Beckham tributaba por su nómina recibida por parte del Real Madrid y no por el resto de sus rendimientos obtenidos fuera de España. Una particularidad que posteriormente se vería

reformado es la de separar los ingresos según el lugar en el cual se hubiesen generado. Es decir en España solo tributaban los ingresos generados en este país y eran independientes de los generados en el extranjero.

Cabe mencionar que Beckham fichó por el Real Madrid en el año 2003, para la temporada que se iniciaba en septiembre de 2003. Por tanto, Beckham ya no iba a adquirir la residencia fiscal en 2003, teniendo en cuenta que en el año natural 2003 pasaría menos de 183 días en España, sino en 2004. Coincidiendo con este fichaje, la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, introdujo, con efectos 1 de enero de 2004 la posibilidad de que las personas físicas que adquirieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español puedan optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR). Fue a través de una modificación incluida en el texto del proyecto de Ley en su tramitación parlamentaria en el Senado entre noviembre y diciembre de 2003 cuando se incluyó esta medida. Por dicha coincidencia, no es de extrañar que popularmente se conozca esta posibilidad como la “Ley Beckham”.

Si reflexionamos sobre esta medida, la reforma incentiva la contratación de profesionales extranjeros ya que durante los 5 primeros años se veían beneficiados con una tributación menor. Por tanto, a priori, sí parece una medida buena para el deporte analizando los distintos fichajes que en aquellos años se realizaron y el rendimiento que estos obtuvieron en sus respectivos clubes.

Sin embargo, ¿cómo ven los deportistas españoles dicha Ley? ¿Es esta medida justa? Porque como bien hemos analizados para los clubes es una medida bastante provechosa a la hora de ahorrarse impuestos en la ficha de jugadores extranjeros y los extranjeros se ven beneficiados ya que podían ver incrementado su nómina neta, pero ¿qué pasa con los jugadores nacionales? Desde el punto de vista del deporte nacional, es una medida que no favorece en absoluto al desarrollo de sus distintos jugadores ya que se aprecia como los jugadores extranjeros no solo les quitan los puestos sino que sus retribuciones son mayores. Debido a dicho malestar la Ley ha sufrido distintas reformas a partir de 2004r.

Actualmente el régimen especial se regula en el artículo 93 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del IRPF. En 2010 el Régimen Especial de “impatriados” sufrió una limitación al establecer que los beneficiados por dicha Ley no podían exceder los 600.000 euros por sus retribuciones (en el sentido de que el exceso sobre los 600.000 euros ya tributaba al 45%, con lo cual se limita el “ahorro” a los primeros 600.000 euros

y, por tanto, un ahorro aproximado de 126.000 euros). De esta manera se limita el ahorro máximo que beneficia, por ejemplo, a los deportistas de élite (con una ficha superior a dicha cifra) desincentivando de esta manera el fichaje de jugadores estrellas provenientes de otras ligas hasta tal punto de igualar las posibilidades con el resto de ligas europeas, lo que años más tarde vino a desembocar en el *fair play* financiero.

Sin embargo, no fue hasta 2015 cuando expresamente se prohíbe a todos los deportistas el acogimiento a dicho régimen. En concreto, en los requisitos de la aplicación del nuevo régimen, tras su reforma en 2015 por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, cuando se establece que el desplazamiento a territorio español se debe producir como consecuencia de, en lo que aquí respecta, un contrato de trabajo, se exceptúa expresamente la relación laboral especial de los deportistas profesionales, regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

A este respecto, resulta relevante matizar que la reforma, para evitar perjudicar los derechos adquiridos de los deportistas previamente acogidos al incentivo, incluye además una disposición transitoria decimoséptima en la Ley 35/2006 del IRPF, según la cual, los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015, podrán optar por aplicar el régimen especial en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014. Dicha opción debería realizarse en la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2015 (presentada en junio de 2016) y se mantendrá hasta la finalización de la aplicación del régimen especial.

Otra de las principales diferencias en este cambio en el régimen de impatriados fue la de entender que todos los rendimientos del trabajo eran obtenidos en España, independientemente del lugar en el que se hubiesen generado (recuérdese que con la configuración anterior del régimen especial, únicamente se sometían a tributación los rendimientos obtenidos en España y no los rendimientos obtenidos por los acogidos a dicho régimen en el extranjero, pese a considerarse residentes y contribuyentes por el IRPF que, supuestamente, grava la renta mundial). Por tanto, tras la reforma en 2015, todos los rendimientos del trabajo, con independencia de si se obtienen en España o en otros países, quedan sujetos a tributación española (al 24% hasta 600.000 euros y al 45% por el exceso, en su caso).

.Bajo mi punto de visto considero que esta última reforma que excluye expresamente a los deportistas profesionales es una medida un tanto injusta. Bien es cierto que desde las ligas europeas se ha tratado de igualar la legislación que rodea al entramado deportivo mediante el *fair play* financiero pero en lo que respecta a nuestro

país. Con el régimen de impatriados no solo se pretende atraer perfiles altamente cualificados sino también atraer la inversión extranjera de las empresas para establecer sus sedes en España y por tanto dotar a la economía española de un mayor crecimiento. Pero, ¿qué tiene de distinto un deportista profesional de un banquero? Ambas personas tributan por sus trabajos realizados en nuestro país por lo que a priori no veo motivo alguno en excluir a los deportistas. Si bien es cierto que los escándalos recientes con determinados deportistas han podido perjudicar la imagen de este régimen, no encuentro razón de peso para dicha exclusión; sin embargo estoy de acuerdo en que los deportistas extranjeros se veían beneficiados un trato distinto al que lo hacían los nacionales por lo que mediante esta exclusión parten de una igualdad de condiciones a la hora de la negociación de los contratos.

5 Derechos de imagen: tributación y principales estructuras.

En el mundo del deporte principalmente apreciamos tres tipos de derechos: los derechos federativos, los derechos económicos y los derechos de imagen. Los derechos federativos son los propios que van asociados con la inscripción de un jugador por parte de un club y por tanto estos son intransferibles a sociedades externas para su gestión. Los derechos económicos por el contrario pueden ser cedidos o vendidos a terceras sociedades a cambio de su explotación; van asociados por tanto a los derechos federativos y hacen particular referencia al valor económico que posee el futbolista en concreto. Como hemos apreciado en estos últimos años, cada vez son más los casos en el que los clubes venden parte de los derechos económicos a fondos de inversiones a cambio de financiación inmediata. Por último y el más importante en el cual voy a centrar prácticamente mi estudio, son los derechos de imagen.

Como bien dije en los anteriores epígrafes, los derechos de imagen son rendimientos del capital mobiliario (RCM) que o bien un club o bien una sociedad abonan a los jugadores. Estos a su vez se integran en la base liquidable del ahorro que tributa a un tipo distinto al que lo hace la base imponible, los derechos de imagen por tanto tributan a un tipo específico del 21-23%.

Los derechos de imagen se pueden imputar de dos maneras distintas: bien pueden ir integrados en la base general por el régimen de imputación de rentas o bien en la base imponible del ahorro. Se imputarán por tanto en la base imponible general siempre y cuando concurren estas dos circunstancias:

- El contribuyente sea contratado por una persona o entidad mediando una relación laboral entre las partes.
- Que dicha entidad o persona, o cualquier sociedad vinculada de acuerdo con lo dispuesto en la Ley del Impuesto de Sociedades en el artículo 16, hubiera obtenido la cesión para gestionar sus derechos o bien una autorización expresa para su utilización.

En caso de que no concurren dichas circunstancias, los RCM se imputarán en la base liquidable del ahorro. Es por tanto que la legislación vigente prevé que serán los propios deportistas, familiares cercanos o sociedades creadas para ello quienes

gestionen sus propios derechos en lugar de tener la voluntad de cederlos a una sociedad externa para su correcta gestión.

Pero por qué surgen tal problemática con los derechos de imagen. Bien los derechos de imagen pueden ser percibidos por parte del club o bien por parte de acuerdos publicitarios de distintas marcas.

Cuando un club inscribe a un nuevo jugador dentro de su equipo, estos negocian su nómina de tal manera que una parte va destinada al rendimiento por su trabajo, por tanto tributa normalmente en el mayor escalón fiscal; y la otra parte el cual tiene un límite del 15% del salario son los derechos de imagen que se incluyen dentro de los RCM tributando por tanto al 21-23%.

El problema que surge con los derechos de imagen, por tanto, son las estructuras que utilizan los jugadores para beneficiarse de los distintos tipos de gravámenes y la opinión de la actual jurisprudencia.

Los derechos de imagen pueden ser objeto de acto jurídico, es decir que pueden ser tanto vendidos como cedidos por parte de los jugadores a distintas sociedades. Como bien he apreciado en los distintos juicios abiertos contra varios jugadores, utilizan los siguientes elementos comunes.

Por una parte los jugadores o ceden por un tiempo concreto la explotación de sus derechos de imagen a una sociedad o bien los venden de manera parcial; esto permite que en lugar de tributar como una renta del trabajo y por tanto ser gravada con el IRPF, ésta sea una actividad económica a cargo de una sociedad y por tanto estar sometida al Impuesto de Sociedades con un tributo más bajo, como por ejemplo en España del 25%.

Los jugadores utilizan esquemas triangulares, es decir de más de una sociedad, para trasladar sus ingresos a distintos países según sus intereses. Las sociedades radican principalmente en dos clases de países:

- Por un lado países los cuales tienen una amplia red de convenios para evitar la doble imposición por lo que esto permite que las rentas se graven de una manera reducida. Estos países además tenían una legislación que favorecía al anonimato de los accionistas, es decir resultaba imposible investigar quienes eran los accionistas de dichas sociedades. Otro punto importante es que las rentas obtenidas fuera de su territorio estaban exentas de pagar sus tributos en dichos países. Al fin y al cabo establecer sociedades en estos países no tiene sentido económico

alguno sino más bien estratégico ya que sirve de canal para trasladar los ingresos a otros países de una manera más simple.

- Por otro lado nos encontramos países denominados paraísos fiscales los cuales gozan de una escasa tributación a sus sociedades y una complejidad prácticamente absoluta para investigar acerca tanto del objeto de actividad como de los miembros de tal.

El problema surge, como bien dice la Autoridad Fiscal cuando como notas comunes se aprecian estos tres elementos que es por lo que al fin y al cabo se considera que existe un delito y no una mera economía de opción como posteriormente explicaré:

- Los derechos de imagen son cedidos a sociedades por un valor muy por debajo del valor real que tendrían dichos derechos en el mercado.
- Las sociedades tienen como principales accionistas a los propios jugadores por lo que son ellos quienes al fin y al cabo gestionan sus propios derechos de imagen. Existe una falta de cumplimientos en los requisitos legales tanto en los contratos como en las firmas.
- Las sociedades no están dotadas de los suficientes medios ni materiales ni humanos para desarrollar las actividades que supuestamente se desarrollan por lo que terminan siendo los propios jugadores los encargados de negociar, suscribir y firmar los contratos con sus patrocinadores.

La utilización de sociedades en territorios con una menor carga tributaria a sus rentas no es un hecho ilícito como tal, es un comportamiento aceptado por la jurisprudencia. Diferenciamos en 3 categorías los hechos según su finalidad:

- Por un lado podemos hablar de elusión fiscal, donde los actos realizados por el contribuyente no infringen la norma pero soslaya su aplicación.
- En segundo lugar hablamos de economía de opción donde dentro de la legalidad puedes elegir entre distintas alternativas con mayor o menor carga fiscal.
- Por último y lo que es calificado como delito es la evasión fiscal, donde directamente los actos vulneran la ley.

El problema de la tributación de los derechos de imagen de los deportistas viene determinado por lo que la jurisprudencia determina como evasión fiscal. Es decir

mediante la creación de las distintas sociedades trasladan sus ingresos a países los cuales les imponen una menor carga fiscal sin una aparente gestión de tales. El primero de los fallos es la infravaloración de los derechos de imagen donde se evade el pago del tributo a España que es el lugar donde el deportista reside; es decir por ejemplo como fue el caso de J.M. en el cual la Sentencia admitió que existían unas discrepancias de 300.000 euros entre el precio recogido en el contrato suscrito y el valor real que este habría tomado si el contrato se hubiese suscrito entre entidades no vinculadas. Por tanto J.M. evadió con este simple hecho un total de 45.000 euros.

El segundo, es la falta de medios humanos y materiales en las sociedades que suscriben los contratos; es decir que aparentemente las sociedades no cuentan con ningún empleado en su plantilla que gestione la actividad que esto supone. Se aprecia una falta de voluntad real para ceder los derechos para su gestión con lo que se considera que se pretende ocultar las rentas a la Administración Española.

Analizando el caso de L.M. a quien la Audiencia Provincial de Barcelona le condenó por tres delitos contra la Hacienda Pública debido a la defraudación del IRPF sobre los años 2007, 2008 y 2009, analizamos como la estrategia sobre la evasión fiscal comienza años antes en 2005 cuando creó varias sociedades en países permisivos con la opacidad de los accionistas. Posteriormente estas mismas sociedades suscriben derechos de agencia con otra sociedad, de la cual uno de los principales accionistas era el propio padre de L.M. y cuya sede social radicaba en Reino Unido; por otro lado, los contratos con los patrocinadores se suscribían a través de una sociedad con sede en Suiza. Años mas tarde dicha estructura se vio modificada para crear una nueva compañía, domiciliada en Uruguay, la cual pertenecía en su totalidad a L.M. y por otro lado éste cedió sus derechos de imagen a una de las sociedades anteriores sin ninguna contraprestación económica a cambio. Mediante esta sociedad domiciliada en Uruguay, L.M. suscribía los contratos con los patrocinadores con la ayuda de dos sociedades situadas en Reino Unido y Suiza a cambio de ciertas comisiones.

Mediante esta estructura triangular, según la sentencia comentada, L.M. habría utilizado diversas sociedades para declarar sus ingresos en países con menor tributación o con una tributación más favorable para posteriormente suscribir los contratos con los patrocinadores en países con una amplia red de convenios de doble imposición.

C.R., por su parte, según otras sentencias, fundó una sociedad domiciliada en Islas Vírgenes Británicas teniendo el 100% de sus acciones. Posteriormente suscribiría los contratos con los patrocinadores a través de dos sociedades situadas en Irlanda a cambio de comisiones de alrededor del 25%. El principal problema del entramado societario de C.R. fue la ausencia de medios humanos en su sociedad radicada en Islas Vírgenes Británicas, por lo que se considera que era él quien gestionaba la actividad con los patrocinadores y sus derechos de imagen; el segundo asunto por el cual fue juzgado es no declarar los ingresos obtenidos en el extranjero en el país de residencia, conforme a la Ley vigente española.

Vistas las actuales sentencias, la actual jurisprudencia ha elaborado una doctrina en la cual se prevén dichos comportamientos y cómo éstos han de ser castigados para evitar que se siga forzando la norma en estos casos.

6 Conclusión

Una vez analizadas las principales estructuras, y sin perjuicio de los casos analizados en los cuales se ha forzado la norma, la tributación de los deportistas se basa principalmente en dos aspectos esenciales: rendimientos del trabajo donde lo que media es una relación laboral entre entidad y deportista, y por tanto están sometidos al tributo general correspondiente a su escala fiscal; y por otra parte los derechos de imagen o técnicamente llamados rendimientos del capital mobiliario los cuales gozan de un tipo de gravamen menor. Para poder beneficiarse de dicho tipo de consideración, han de cumplir determinados requisitos, como anteriormente se ven expuestos, en los que no sea el jugador o entidades vinculadas quienes gestionen los derechos de imagen. Es decir, debe existir realmente una intención real del jugador de ceder de sus derechos a una entidad externa gestora de su imagen y no una falsa apariencia en la cual se pretende, mediante acciones que fuerzan la norma, declarar los ingresos generados en otros países con menor tributación. En caso de que o bien no cumpla determinados requisitos o bien la Autoridad Fiscal entienda que no hay voluntad real sino que son acciones al borde de la norma con las que se pretende evadir impuestos, estos serán considerados como base general imputable con la consecuencia de tener un mayor gravamen.

7 Bibliografía

Centro de estudios financieros. (2018). *Fiscal-impuestos*. Recuperado el 10 de marzo de 2018, de Conceptos generales: www.fiscal-impuestos.com/1-conceptos-generales.html

Clavijo, A. S. (2013). El régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España. *Institutos de Estudios Fiscales* .

Estado, J. d. (30 de 12 de 2017). *Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado*.

Recuperado el 15 de Enero de 2018, de BOE.es:

<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

Hidalgo, E. (11 de Noviembre de 2016). *Expansión*. Recuperado el 25 de Febrero de 2018, de Ley Beckham: un traje fiscal hecho a medida para directivos, no para futbolistas: <http://expansion.com>

IRPF. (2017). Recuperado el 10 de Enero de 2018, de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: <http://www.irpf.com.es/>

Landa, A. F. (2016). Análisis de la utilización de sociedades no residentes para la explotación de derechos de imagen por artistas y deportistas residentes en el territorio histórico de Gipuzkoa y la aplicabilidad de normas antielusión a partir del estudio de estructuras utilizadas en territorio común. *Smarteca* .

Local, S. G. (30 de Abril de 2018). *Tributación Autonómica* . Recuperado el 8 de Mayo de 2018, de Medidas 2017: <http://www.minhap.gob.es>

Martínez, É. (29 de Mayo de 2017). *Iberley*. Recuperado el 10 de Abril de 2018, de IRPF por Comunidades Autónomas: <http://www.iberley.es>

Moreno, V. A. (2017). La simulación de la cesión de los derechos de imagen y el delito fiscal. *Smarteca* .

Santamaria, B. P. (30 de Marzo de 2015). *Cinco Días, El País*. Recuperado el 25 de Marzo de 2018, de La nueva "Ley Beckham": <http://cincodias.eslpais.com>

Tributaria, A. (s.f.). *Modelo 100. Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Recuperado el 9 de Mayo de 2018, de Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma: <http://www.agenciatributaria.es>

Tributaria, A. (s.f.). *Modelo 100. Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Recuperado el 1 de Junio de 2018, de Imputación de rentas: <http://agenciatributaria.es>

Tu abogado defensor. (s.f.). Recuperado el 15 de Marzo de 2018, de Tributación de rentas de extranjeros en España: <http://www.tuabogadodefensor.com>