

Garrigues Sports
Año 2020
Núm. 66 (Enero-Marzo 2020)
Secciones
Garrigues Sports
Garrigues Sports
0

Garrigues Sports

1 El conflictivo tratamiento fiscal de los pagos a deportistas: residencia fiscal de futbolistas, pagos a agentes de jugadores e indemnizaciones por despido

The conflictive tax treatment of payments to athletes: tax residence of football players, payments to players agents and dismissal indemnifications

JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ

Garrigues Sports & Entertainment

ISSN 2171-5556

**Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento
66**

Enero - Marzo 2020

Sumario:

I. Introducción

II. La residencia fiscal de los jugadores de futbol

1. Consideraciones generales

1.1. Permanencia en España

1.2. Localización de los intereses económicos en España

1.3. Localización de los intereses familiares en España

- 1.4. Traslado de la residencia a un paraíso fiscal
 2. Algunas consideraciones sobre la residencia fiscal en el ámbito deportivo
 3. Antecedentes de la Resolución del TEAC de 10 de julio de 2019 (JT 2019, 910)
 4. Posición de las partes
 5. Conclusión del TEAC
- III. El tratamiento fiscal de los pagos a agentes
1. Las Resoluciones del TEAC de 10 de julio de 2019 (JT 2019, 910) y 11 de junio de 2019
 2. Las Sentencias de la Audiencia Nacional de 13 de mayo de 2019 (PROV 2019, 218480) y 12 de junio de 2019 (PROV 2019, 259823)
- IV. El tratamiento fiscal de las indemnizaciones por despido
1. Consideraciones generales
 2. Antecedentes de la Resolución del TEAC de 10 de julio de 2019 (JT 2019, 910)
 3. Antecedentes de la Resolución del TEAC de 11 de junio de 2019
 4. Conclusión del TEAC

RESUMEN:

El Autor analiza un tema conflictivo y de actualidad como es la fiscalidad de los deportistas.

PALABRAS CLAVE: Deporte - Fiscalidad - Deportistas

ABSTRACT:

The Author analyzes a controversial and current issue such as the taxation of athletes.

KEYWORDS: Sport - Taxation - Athletes

Fecha recepción original: 15 de Enero de 2020

Fecha aceptación: 18 de Enero de 2020

I. INTRODUCCIÓN

El sector deportivo presenta múltiples especialidades en todos los ámbitos del Derecho, situación a la que no resulta ajena el Derecho Tributario.

Las recientes resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y de la Audiencia Nacional que aquí comentamos han vuelto a poner de actualidad esta cuestión. En ellas se analizan temas tradicionales, como la determinación de la residencia fiscal de los deportistas; se abordan cuestiones más novedosas, como es el régimen aplicable a los pagos realizados a agentes por los clubes de fútbol; y reabren cuestiones que ya se consideraban superadas, como el tratamiento de las indemnizaciones por despido.

A continuación comentaremos cada una de estas cuestiones, prestando atención tanto a los antecedentes que han dado lugar a dichos conflictos como a la postura adoptada por las resoluciones aquí comentadas.

II. La residencia fiscal de los jugadores de fútbol

Año 2020

Núm. 66 (Enero-Marzo 2020)

Secciones

Garrigues Sports

1. El conflictivo tratamiento fiscal de los pagos a deportistas: residencia fiscal de futbolistas, pagos a agentes de jugadores e indemnizaciones por despido (JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ)

II. La residencia fiscal de los jugadores de fútbol

II. La residencia fiscal de los jugadores de fútbol

0

II. LA RESIDENCIA FISCAL DE LOS JUGADORES DE FUTBOL

1. CONSIDERACIONES GENERALES

La residencia fiscal es una cuestión nuclear en el ámbito de la tributación directa, dado que determina, con carácter general, el Estado con capacidad para gravar la renta del contribuyente con independencia de dónde se haya generado ésta. Es lo que se conoce como el principio de tributación por “renta mundial”.

En el ámbito de las personas físicas, la residencia fiscal se determina en función del lugar en el que se tiene la residencia habitual. A este respecto, la Audiencia Nacional ha señalado que “en el concepto legal de 'residencia habitual' el sustento fáctico hace referencia a la 'permanencia' del contribuyente durante el período temporal fijado en territorio español; 'permanencia' identificada con 'presencia'; distinto del concepto de 'domicilio fiscal', entendido como lugar de cumplimiento de las obligaciones tributarias [...]. Con esto se quiere señalar que lo relevante es el hecho de 'vivir en territorio español', independientemente del lugar de obtención de los rendimientos” 1).

El [artículo 9](#) de [Ley 35/2006, de 28 de noviembre](#), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) recoge las circunstancias que han de concurrir para que una persona física se considere que tiene su residencia habitual en España. La mera concurrencia de alguna de ellas es suficiente para producir tal efecto. Adicionalmente, existen dos presunciones que también atraen la residencia fiscal a España. Por tanto, han de analizarse cuatro situaciones que pueden determinar que un deportista sea residente fiscal en territorio español.

1.1. Permanencia en España

La primera circunstancia que determina la residencia en España es que la persona física permanezca más de 183 días, durante el año natural,

en territorio español. Para determinar este período de permanencia se computarán las ausencias esporádicas²⁾, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país mediante el correspondiente certificado de residencia fiscal³⁾.

Como ha señalado la [Audiencia Nacional, entre otras, en su Sentencia de fecha 20 de septiembre de 2001 \(JT 2001, 1622\) \(Rec. 1190/98\)](#), el legislador ha optado por criterios claramente objetivos (permanencia por más de 183 días), cuya constatación lleva implícita una lógica exteriorización de una voluntad de permanencia más allá de la mera situación de tránsito, razón ésta por la que el período de permanencia no se ve afectado en su computo por las ausencias temporales salvo que se demuestre la residencia habitual en otro país durante 183 días en el año natural.

Por otra parte, se establece que, 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

1

Sentencia de 10 de noviembre de 2006.

2

Con carácter general, las Autoridades fiscales españolas han realizado una interpretación extensiva del concepto de “ausencia esporádica”, entendiendo que cualquier presencia física en el extranjero (independientemente de su duración o intensidad) tendría dicha consideración.

No obstante, el [Tribunal Supremo, en sus sentencias de 28 de noviembre de 2017 \(sentencias números 1.829/2017 \(RJ 2017, 5165\), 1.850/2017 \(RJ 2017, 5164\), 1.860/2017 \(RJ 2017, 5579\) y 1.834/2017 \(RJ 2017, 5160\)](#), resolviendo, respectivamente, recursos de casación contencioso-administrativos números 815/2017, 812/2017, 807/2017 y 809/2017) ha señalado que “El concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida”. Con base en esa doctrina, la Dirección General de Tributos ha señalado que, en caso de permanencia física durante un período continuado de más de 183 días en otro Estado, “dicha ausencia del territorio español, al no poderse reputar esporádica (según señala el propio Tribunal en sus sentencias: “no cabe reputar ocasional o

esporádica una ausencia de suyo prolongada, duradera, por período superior a 183 días”), no computaría a efectos de determinar el período de permanencia del consultante en España” (V0677-19, de 27 de marzo de 2019).

3

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de 27 de febrero de 2019.

1.2. Localización de los intereses económicos en España

Año 2020

Núm. 66 (Enero-Marzo 2020)

Secciones

Garrigues Sports

1. El conflictivo tratamiento fiscal de los pagos a deportistas: residencia fiscal de futbolistas, pagos a agentes de jugadores e indemnizaciones por despido (JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ)

II. La residencia fiscal de los jugadores de futbol

1. Consideraciones generales

1.2. Localización de los intereses económicos en España

0

1.2. Localización de los intereses económicos en España

La segunda circunstancia que determina la residencia fiscal en España es que radique en territorio español el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Ante la ausencia de definición de qué se entiende por “intereses económicos”, a los efectos de determinar dónde se encuentra su núcleo principal, se ha atendido tanto al lugar donde se obtenga la mayor parte de la renta⁴⁾ como al lugar donde esté situado la mayor parte del patrimonio, lo cual no tiene por qué coincidir. Sin embargo, a juicio del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia, en cuanto al núcleo principal o base de actividades o intereses económicos, “la ley se está refiriendo, obviamente, a renta y patrimonio” (Resolución de 27 de febrero de 2019)⁵⁾.

Por otra parte, aun cuando esta cuestión no se desprende directamente la [Ley del IRPF](#), a la vista de los pronunciamientos mayoritarios de la doctrina y nuestros Tribunales, podría entenderse que el centro de intereses económicos está en España si la renta obtenida en España o el patrimonio situado en España (o la magnitud económica que, en su caso, se utilice como referencia) es mayor que la obtenida en cualquier otro país individualmente considerado (comparación del territorio español con cada uno de los demás Estados, no con el volumen exterior global). Así se ha manifestado el TEAC en su resolución de 2 de noviembre de 2017, conforme a la cual, para apreciar que está en España el núcleo principal o la base de los intereses económicos del contribuyente, no es necesario que se demuestre que el valor de los bienes situados en España sea mayor que el de los que hay en el resto del mundo (mayoría absoluta), sino que bastará que se localicen aquí más bienes que en ningún otro Estado (mayoría relativa).

Cabe resaltar, que este criterio se centra en los intereses económicos, pero no de otro tipo⁶). Sin perjuicio de lo anterior, nos encontramos ante una cuestión en la que el elemento probatorio será esencial. Como ha señalado la Audiencia Nacional, entre otras, en su Sentencia de fecha 15 de noviembre de 2000 (JT 2001, 399) (Rec. 750/97), respecto a la vinculación económica con un determinado territorio, ya se esté en una posición puramente economicista que atienda exclusivamente a los intereses económicos del sujeto pasivo, como si se atiende a un concepto más amplio, como es el de centro de intereses vitales (en función de dónde se encuentre el centro de las relaciones económicas y personales más estrechas del contribuyente), la carga de prueba recaerá sobre quien alegue este criterio de localización, ya sea el contribuyente o la Administración tributaria.

4

Este es, de hecho, el criterio fijado por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, para determinar la residencia en una determinada Comunidad Autónoma de las personas físicas residentes en territorio español.

5

Señala la referida Resolución que, “a pesar de haber trabajado unos meses en Canadá, la tenencia de participaciones en sociedades españolas, evidencia un interés económico claro”.

6

El Modelo de Convenio de la OCDE hace referencia a los intereses vitales.

1.3. Localización de los intereses familiares en España

Año 2020

Núm. 66 (Enero-Marzo 2020)

Secciones

Garrigues Sports

1. El conflictivo tratamiento fiscal de los pagos a deportistas: residencia fiscal de futbolistas, pagos a agentes de jugadores e indemnizaciones por despido (JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ)

II. La residencia fiscal de los jugadores de futbol

1. Consideraciones generales

1.3. Localización de los intereses familiares en España

0

1.3. Localización de los intereses familiares en España

Además de la concurrencia de alguna de las anteriores circunstancias que determinan la residencia fiscal en España, la normativa del IRPF contiene una presunción según la cual, salvo prueba en contrario, el contribuyente tendrá su residencia fiscal en territorio español, cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residen habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel.

Es posible destruir dicha presunción, para lo cual el contribuyente deberá aportar prueba de que no reside habitualmente en territorio español. Con carácter general, la Autoridades fiscales españolas exigen un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales competentes, que acredite su residencia fiscal en otro país.

1.4. Traslado de la residencia a un paraíso fiscal

Año 2020

Núm. 66 (Enero-Marzo 2020)

Secciones

Garrigues Sports

I. El conflictivo tratamiento fiscal de los pagos a deportistas: residencia fiscal de futbolistas, pagos a agentes de jugadores e indemnizaciones por despido (JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ)

II. La residencia fiscal de los jugadores de futbol

1. Consideraciones generales

1.4. Traslado de la residencia a un paraíso fiscal

0

1.4. Traslado de la residencia a un paraíso fiscal

Por último, se contempla en el [artículo 8.2](#) de la LIRPF una segunda presunción, que no admite en contrario, conforme a la cual no perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.



2. Algunas consideraciones sobre la residencia fiscal en el ámbito deportivo

Año 2020

Núm. 66 (Enero-Marzo 2020)

Secciones

Garrigues Sports

1. El conflictivo tratamiento fiscal de los pagos a deportistas: residencia fiscal de futbolistas, pagos a agentes de jugadores e indemnizaciones por despido (JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ)

II. La residencia fiscal de los jugadores de fútbol

2. Algunas consideraciones sobre la residencia fiscal en el ámbito deportivo

0

2. ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA RESIDENCIA FISCAL EN EL ÁMBITO DEPORTIVO

Por otra parte, es preciso recordar que la residencia fiscal en España se determina por años naturales completos, no por fracciones de año, por lo que una misma persona, en un mismo año, no puede ser simultáneamente considerado residente y no residente⁷⁾.

Por ello, en el ámbito deportivo, los conflictos de residencia fiscal tienen más probabilidad de producirse en el caso de deportistas que desarrollan su práctica fuera del ámbito de organización y dirección de un empleador (es decir, aquellas que se corresponden principalmente con la práctica individual del deporte, sin mediar una relación laboral), como puede ser el caso de tenistas, golfistas o pilotos. Estos deportistas tienen una gran libertad para organizar su actividad deportiva, sus entrenamientos y sus competiciones, sin necesidad (o incluso en algunos casos sin posibilidad) de arraigar en un concreto territorio, particularmente en el caso de deportistas que participan principalmente en competiciones internacionales. Este puede ser el caso, incluso, de algunos deportistas con relación laboral, como son los ciclistas. La misma problemática se puede encontrar en relación con los artistas internacionales.

Por el contrario, la mayor parte de deportistas que desarrollan su actividad bajo el paraguas de una organización (club), como pueden ser los futbolistas o baloncestistas, normalmente tendrán su residencia allí donde radique el club al que pertenecen, sin perjuicio de la posibilidad de que surjan conflictos de residencia en el año de entrada o de salida de España.

Precisamente esta es la cuestión objeto de análisis en la [Resolución del TEAC de 10 de julio de 2019](#) (JT 2019, 910), que a continuación comentamos.

7

 Consulta de la Dirección General de Tributos de 23 de enero de 2013 (JUR 2013, 62144) (V0176-13).

3. Antecedentes de la Resolución del TEAC de 10 de julio de 2019 (JT 2019, 910)

Año 2020

Núm. 66 (Enero-Marzo 2020)

Secciones

Garrigues Sports

1. El conflictivo tratamiento fiscal de los pagos a deportistas: residencia fiscal de futbolistas, pagos a agentes de jugadores e indemnizaciones por despido (JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ)

II. La residencia fiscal de los jugadores de fútbol

3. Antecedentes de la Resolución del TEAC de 10 de julio de 2019 (JT 2019, 910)

0

3. ANTECEDENTES DE LA RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 10 DE JULIO DE 2019 (JT 2019, 910)

El litigio surgió a raíz de la solicitud efectuada por un club de fútbol, en el seno de un procedimiento de inspección, de que se le devolvieran las retenciones practicadas sobre las retribuciones satisfechas a dos futbolistas entre los meses de enero a mayo de 2015, al considerar que se trataban de ingresos indebidos.

Dichos jugadores mantuvieron contrato con el club hasta el 30 de junio de 2015, fecha en la que causaron baja en la Tesorería General de la Seguridad Social. A partir de ese día, uno de los futbolistas pasó a ser jugador de un equipo italiano y el otro futbolista de un equipo turco.

El club había venido practicando las retenciones conforme a la normativa del IRPF entre los meses de enero a mayo de 2015, bajo la asunción de que ambos futbolistas tendrían la consideración de contribuyentes residentes en España. A partir de junio de 2015, al tenerse conocimiento de que, una vez finalizase el contrato con el club, los futbolistas se trasladarían al extranjero, se comenzaron a liquidar retenciones conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

En consecuencia, a juicio del club, las retenciones se habían practicado de forma incorrecta entre los meses de enero a mayo de 2015, dado que en realidad ambos futbolistas tenían la condición de no residentes en el año 2015 y, por tanto, se había retenido un importe superior al debido. Recordemos, a este respecto, que la escala de retenciones aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos por los contribuyentes residentes en España puede alcanzar hasta el 45%, mientras que las retenciones correspondientes a los no residentes son del 24% (o del 19% si residen en un Estado miembro de la Unión Europea, tras la modificación que entró en vigor con efectos a partir de 1 de enero de 2015).



4. Posición de las partes

Año 2020

Núm. 66 (Enero-Marzo 2020)

Secciones

Garrigues Sports

1. El conflictivo tratamiento fiscal de los pagos a deportistas: residencia fiscal de futbolistas, pagos a agentes de jugadores e indemnizaciones por despido (JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ)

II. La residencia fiscal de los jugadores de fútbol

4. Posición de las partes

0

4. POSICIÓN DE LAS PARTES

La Inspección rechazó tal solicitud de devolución, al entender que los deportistas habían permanecido en territorio español durante más de 183 días en el año 2015 y que el club no había acreditado la residencia fiscal de ambos jugadores en dicho año en Italia y Turquía. En concreto, el rechazo se fundamenta en que, aunque los contratos vigentes hasta 30 de junio de 2015 únicamente acreditarían la presencia de los deportistas en territorio español durante 181 días, también habrían de computarse las ausencias esporádicas como tiempo de permanencia en España, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país. Acudiendo a la doctrina de la Dirección General de Tributos ([consulta V3473-15, de 12 de noviembre](#) (JUR 2016, 37201)), considera que las ausencias son siempre temporales o esporádicas mientras no se acredite la residencia habitual en otro país. Es decir, las ausencias dejan de ser temporales sólo cuando se acredite mediante certificado fiscal que se ha adquirido la residencia en otro Estado. Sin esta prueba, la permanencia en el exterior se entiende que es temporal y su plazo computa en España para determinar la presencia en nuestro territorio. Por lo tanto, como en el curso de las actuaciones ninguno de los dos jugadores logró acreditar la residencia fiscal en Italia ni en Turquía, respectivamente, deben considerarse las ausencias como períodos de permanencia en territorio español, con lo que se verificaría que los futbolistas habían permanecido en España más de 183 días en 2015.

Antes de seguir, hemos de matizar que la citada consulta de la Dirección General de Tributos no se pronuncia exactamente en esos términos. En dicha consulta se analizaba el supuesto de una persona física que se trasladó de España al Reino Unido para trabajar, estando en condiciones de demostrar haber percibido retribuciones del Servicio público de salud del Reino Unido durante los meses de abril a diciembre del año 2014 y habiendo obtenido el certificado de residencia fiscal en dicho país en fecha de 2015. En este contexto, lo que

consultaba era si la percepción de las nóminas anteriormente indicadas, así como la presentación de declaraciones de impuestos en Reino Unido, resultan pruebas suficientes para acreditar su residencia fiscal en el Reino Unido durante 2014. La contestación a la consulta se resume de la siguiente forma:

a) En tanto el consultante no acredite la residencia fiscal en otro país (Reino Unido), las ausencias del territorio español tendrán carácter esporádico de cara a la determinación de la residencia fiscal del mismo, quien continuará siendo contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) La referida residencia fiscal en otro país puede acreditarse mediante la aportación de un certificado de residencia fiscal del país en cuestión, como prueba idónea, permitiendo ello desvirtuar la presunción consistente en que el abandono temporal del territorio español no es más que una ausencia esporádica.

c) En caso de que no se pueda obtener dicho certificado (como ocurre en este caso, que el certificado se refiere al ejercicio 2015, pero no al 2014), el consultante, en caso de ser requerido para ello por la Administración tributaria española, podrá emplear todos los medios de prueba admitidos en Derecho para acreditar su residencia en el Reino Unido. Por tanto, el certificado no es el único medio de prueba posible para acreditar la residencia en otro Estado.

Por tanto, en la referida consulta la discusión se centró en el análisis del primer criterio previsto en el [artículo 9.1](#) de la LIRPF para determinar la residencia fiscal, esto es, la permanencia durante más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, y, en particular, si el traslado laboral fuera del territorio nacional puede considerarse como una ausencia esporádica a los efectos de computarlo como tiempo de permanencia en España y los medios de prueba para acreditar la residencia.

En la Resolución que venimos comentando, el club recurrente invocó la [Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2017](#) (RJ 2017, 5165) (recurso nº 815/2017), en relación con la consideración que debe darse al tiempo de permanencia fuera de España como consecuencia del disfrute de una beca de estudios. Conforme a dicha sentencia, la mera circunstancia de que el traslado al extranjero se produzca de manera ocasional, con clara intención de retorno al lugar

de partida, no implica que la ausencia tenga el carácter de esporádica, resaltando el TEAC los siguientes párrafos:

“En un sistema como el español donde la condición de contribuyente, a los efectos de su imposición personal, viene determinada por la residencia habitual (concepto jurídico, no limitado al ámbito fiscal) descansa en otro, el de la permanencia en territorio español durante más de 183 días durante el año natural (concepto de orden físico o natural), la llamada legal a las ausencias esporádicas tiene un objeto y finalidad bien precisos, los de reforzar la regla principal, en el sentido de que esa permanencia legal no queda enervada por el hecho de que el contribuyente se ausente de forma temporal u ocasional del territorio español.

(...)

En otras palabras, no sería esporádica una ausencia que, al margen de su duración o circunstancias, determinara la permanencia fuera de España durante un periodo tal que neutralizase la regla general del [artículo 9.1.a\) LIRPF](#), por más que la voluntad del contribuyente fuera la de "establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida".



5. Conclusión del TEAC

Año 2020

Núm. 66 (Enero-Marzo 2020)

Secciones

Garrigues Sports

I. El conflictivo tratamiento fiscal de los pagos a deportistas: residencia fiscal de futbolistas, pagos a agentes de jugadores e indemnizaciones por despido (JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ)

II. La residencia fiscal de los jugadores de fútbol

5. Conclusión del TEAC

0

5. CONCLUSIÓN DEL TEAC

Con base en lo anterior, el TEAC estima en este punto la reclamación, al entender que *“no cabe reputar como ocasional o esporádica una ausencia prolongada y duradera, motivada en este caso por un traslado laboral a Italia y a Turquía respectivamente, máxime cuando además ni siquiera existen circunstancias que evidencien voluntad de regreso a España una vez finalizados los contratos laborales con el Club de Fútbol”*.

Añade el TEAC que la Inspección ha fundado de forma equivocada la residencia en España de los futbolistas sobre la apreciación de ausencias esporádicas que no son tales. Es más, teniendo en cuenta que la Inspección únicamente ha tratado de determinar la residencia fiscal en España en atención al criterio de permanencia en nuestro país, concluye que *“resulta indiferente que la interesada no haya justificado la residencia fiscal de los futbolistas en otros países en el ejercicio 2015”*, dado que el período acreditado de acuerdo con la documentación que obra en el expediente no resulta superior a 183 días y no existe en el expediente ningún otro elemento que conduzca a considerar que los futbolistas fueron residentes en España en 2015.

En consecuencia, declara que procede la devolución de las cuotas de retenciones a cuenta de IRPF indebidamente ingresadas en los meses de enero a mayo de 2015 que solicitaba el club.

III. El tratamiento fiscal de los pagos a agentes

Año 2020

Núm. 66 (Enero-Marzo 2020)

Secciones

Garrigues Sports

1. El conflictivo tratamiento fiscal de los pagos a deportistas: residencia fiscal de futbolistas, pagos a agentes de jugadores e indemnizaciones por despido (JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ)

III. El tratamiento fiscal de los pagos a agentes

III. El tratamiento fiscal de los pagos a agentes

0

III. EL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS PAGOS A AGENTES

Probablemente una de las cuestiones más controvertidas en los últimos años es la referente al tratamiento aplicable a los agentes de jugadores por parte de los clubes y su posible consideración como un pago por cuenta del jugador, lo que conllevaría una mayor renta para este. Sobre esta cuestión se han pronunciado en los últimos meses tanto el TEAC como la Audiencia Nacional en los pronunciamientos que a continuación se comentan.

1. LAS RESOLUCIONES DEL TEAC DE 10 DE JULIO DE 2019 (JT 2019, 910) Y 11 DE JUNIO DE 2019

La discusión se suscitó a raíz de la interpretación de los artículos 19 y 20 del Reglamento de Agentes de Jugadores de la FIFA vigente hasta el 1 de abril de 2015. El primero de dichos preceptos, en lo que aquí interesa, señala lo siguiente:

- a) Un agente de jugadores podrá representar a un jugador o a un club únicamente mediante la suscripción de un contrato de representación con dicho jugador o club (art. 19.1).
- b) El contrato de representación deberá establecer de forma explícita quién pagará al agente de jugadores y de qué manera (art. 19.4).
- c) El pago deberá ser realizado exclusivamente por el cliente del agente de jugadores de manera directa al agente de jugadores (art. 19.4).
- d) No obstante, tras la conclusión de la transacción objeto del contrato, el jugador podrá dar su consentimiento escrito al club para que pague al agente de jugadores en su nombre. El pago realizado en nombre del jugador deberá ser acorde a las

condiciones generales de pago consentidos por el jugador y el agente de jugadores. (art. 19.4).

e) El agente de jugadores deberá evitar cualquier conflicto de interés durante su actividad. Siempre que desarrolle la actividad de agente de jugadores, podrá representar los intereses de una sola parte. En particular, el agente de jugadores no puede tener un contrato de representación, un acuerdo de cooperación o de intereses compartidos con una de las otras partes o con uno de los agentes de jugadores involucrados en la transferencia de jugador o en la conclusión del contrato de trabajo (art. 19.8).

Por su parte, el artículo 20 del Reglamento de Agente de Jugadores, referente a la remuneración del agente, distingue entre la que corresponde cuando ha sido contratado para actuar en nombre del jugador y cuando ha sido contratado por un club:

a) En primer caso, la cuantía de la remuneración del agente se calculará en función de los ingresos brutos anuales del jugador, incluida cualquier prima por contrato que el agente de jugadores haya negociado para él en el contrato de trabajo (art. 20.1). El agente y el jugador deberán decidir por adelantado si el jugador pagará al agente un pago único al comienzo del contrato de trabajo que el agente de jugadores ha negociado para el jugador o si le pagará una cantidad anual al final de cada año de duración del contrato (art. 20.2). Si el agente y el jugador no consiguen llegar a un acuerdo sobre la cuantía de la remuneración a pagar o si el contrato de representación no prevé dicha remuneración, el agente de jugadores tendrá derecho al pago de una compensación que ascenderá al 3% de los ingresos que el jugador deba recibir del contrato de trabajo negociado o renegociado por el agente de jugadores en su nombre (art. 20.4).

b) En el caso de que el agente de jugadores haya sido contratado por un club, deberá ser remunerado por sus servicios mediante un único pago que será acordado previamente (art. 20.5).

Con base en los anteriores preceptos, la Inspección ha venido entendiendo que, en la negociación de los nuevos contratos, el agente representa los intereses del jugador y no del club. Por ello, aunque en la práctica sea habitual que los agentes cobren directamente del club y así esté permitido por el Reglamento de Agente de Jugadores, en lugar

de hacerlo del jugador (que es quien, a juicio de la Administración, es el cliente), ha de entenderse que el pago se hace en nombre del jugador.

Bajo esta aproximación, el pago efectuado por el club al agente en nombre del jugador constituiría para este un mayor rendimiento del trabajo, sin posibilidad de considerar la comisión del agente como gasto deducible de las rentas del trabajo al no estar así contemplado por la normativa del IRPF.

Esta discusión es analizada por las [Resoluciones de TEAC de 10 de julio de 2019](#) (JT 2019, 910) y 11 de junio de 2019.

Dichas resoluciones parten de la posición de la Inspección, conforme a la cual, de lo anteriormente expuesto, “cabe concluir que la normativa de la FIFA vigente hasta 01/04/2015, de obligado cumplimiento para los clubes de fútbol de acuerdo con la normativa interna española, permitía que un agente actuase como representante de un jugador o de un club, pero sujeto a un régimen de estricta incompatibilidad, de suerte que un mismo agente sólo podía actuar como representante de una de las partes”.

El club recurrente argumentó que el nuevo Reglamento de la FIFA en vigor desde el 1 de abril de 2015 ya contempla la posibilidad de que el agente (denominado “intermediario”) actúe en una misma operación en nombre de las dos partes, lo que debe utilizarse como criterio interpretativo del anterior Reglamento. Sin embargo, el TEAC, reconociendo que la nueva normativa de la FIFA “supuso un cambio en la regulación del régimen de incompatibilidades de los agentes, al permitir, como novedad, la prestación simultánea de servicios a ambas partes, con el cumplimiento de unos requisitos de transparencia”, rechaza el argumento del club, concluyendo que “ha de entenderse que la nueva regulación modifica el régimen anteriormente vigente, sin que sea posible su aplicación retroactiva mediante criterios interpretativos como pretende la reclamante”.

En las Resoluciones se citan además dos precedentes jurisprudenciales que el TEAC considera de interés. Por una parte, las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 15 de septiembre de 2014 (recurso 34/2013) y 23 de enero de 2015 (recurso 37/2013). En dichas sentencias se concluyó que la relación contractual era entre el agente y el jugador, por lo que el pago que realiza el club al agente es un pago por cuenta del jugador, esto es, es un pago dirigido

al patrimonio del futbolista, si bien este dispone que no se le pague directamente a él, sino a su representante.

En segundo lugar, la [sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2016 \(JUR 2016, 73726\)](#) (recurso número 213/2015), en la que se confirma el planteamiento de la regularización practicada, en un supuesto en que se apreció la existencia de simulación en cuanto al contrato de prestación de servicios por el representante del jugador al Club, ya que se consideró que no tenía substantividad real alguna.

Tras el anterior desarrollo argumental, el TEAC señala que, siendo indiscutible que la doble representación estaba prohibida (de forma que cuando un agente de jugadores interviene lo hará bien en representación e interés del jugador o bien en representación e interés del club), es preciso dilucidar si los pagos realizados a los agentes se deben a la prestación de sus servicios a los jugadores de fútbol o bien a unas labores encargadas por el club. Y, a este respecto, el TEAC resalta que, en el caso analizado, los agentes obtienen una remuneración vinculada a la de los jugadores y que se condiciona a la permanencia de los mismos en el club, siendo totalmente independiente de su buen quehacer en defensa de los intereses del club.

Por el contrario, destaca el TEAC, no se ha presentado ningún elemento probatorio que demuestre que los agentes estén verdaderamente prestando un servicio encargado por el club y mucho menos que estén realmente representando al club en el mercado de fichajes y traspasos de futbolistas. En concreto, no se ha aportado ningún documento que evidencie algún procedimiento diseñado por el club para realizar las contrataciones, ni cómo se determinan las necesidades, ni cómo se fija el presupuesto para la contratación, ni los mecanismos o protocolos para controlar el correcto cumplimiento de la labor a su decir encomendada a los agentes, ni el establecimiento de líneas básicas de actuación que permitan homogeneizar la tarea de los diferentes agentes.

Por todo lo anterior, a juicio del TEAC, una valoración conjunta de todos los elementos acreditados por la inspección a lo largo de las actuaciones conducen, mediante un razonamiento lógico, a la conclusión de que los agentes intervinieron en las operaciones regularizadas en representación de los jugadores de fútbol y que dicha regularización se puede efectuar con base en el principio de calificación recogido en el [artículo 13](#) de la [Ley General Tributaria](#). Por tanto, siempre que se constate que las obligaciones de pago

asumidas por el club se vinculan a la vigencia de los respectivos contratos laborales de los futbolistas, que en los contratos celebrados por el club con los futbolistas intervienen los agentes y que la información aparecida en prensa corrobora que los agentes actúan como representantes de los futbolistas, cabe concluir que todos los indicios apuntan a que los pagos realizados por el club han sido realizados en nombre y por cuenta de los deportistas a los que representaban y que son los efectivos destinatarios de los servicios prestados, con independencia de la denominación que el club haya dado a los contratos suscritos con los agentes de los jugadores, y de las consecuencias que, en su caso, se deriven de la intermediación efectuada por el agente del jugador en la contratación laboral del mismo.

En las resoluciones que venimos comentando el TEAC realiza unas reflexiones finales sobre los beneficios que la operativa seguida por el club ha reportado fiscalmente para los jugadores, dado que:

- a) Si les hubiesen facturado sus agentes, tendrían que haber soportado una cuota de IVA sin posibilidad de deducírsela ya que tienen la consideración de consumidores finales y no son sujetos pasivos de IVA.
- b) Si el club les hubiese incluido el importe de las comisiones en su retribución, al obtener una mayor remuneración, habría aumentado su base imponible y consiguiente tributación en el IRPF.
- c) Además tendrían que haber pagado la comisión a sus representantes sin posibilidad de deducírsela en el IRPF al tributar por rentas del trabajo.

Llegados a este punto, el TEAC realiza dos consideraciones adicionales para alcanzar su conclusión. Las consideraciones son, en primer lugar, que las comisiones percibidas durante los períodos comprobados por los representantes lo fueron por su labor intermediadora en la negociación de los contratos suscritos entre el club de fútbol y los jugadores y, en segundo lugar, que en dichas operaciones los representantes actuaron como agentes de los jugadores, habiendo asumido el club de fútbol la obligación de retribuirles en nombre y por cuenta de los futbolistas.

Y sobre esas consideraciones, el TEAC alcanza la conclusión de que se ha de confirmar el criterio de la Inspección, entendiendo que “dichos

pagos, realizados por el club a los agentes, representan claramente un beneficio para los futbolistas, por cuanto les han evitado tener que retribuir a sus agentes por los servicios prestados en las operaciones antes mencionadas. En conclusión, resulta lógica la imputación de renta a los futbolistas por los pagos satisfechos a los agentes, ya que en definitiva los servicios prestados se referían a elementos que evidentemente afectaron y beneficiaron a los deportistas”.

El TEAC ha reiterado el mismo criterio, si bien en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido por el agente de jugadores al club, en su [Resolución de 21 de noviembre de 2019](#) (JT 2019, 1129). En la medida en que, a juicio del TEAC, el destinatario del servicio prestado y facturado por el agente es el jugador, es este el que debe soportar la repercusión. En consecuencia, señala el TEAC, el pago realizado por el club lo es por cuenta de este último, por lo que ha de calificarse como una retribución del jugador, lo que implica que la cuota repercutida no constituya una cuota soportada deducible para el Club.

2. Las Sentencias de la Audiencia Nacional de 13 de mayo de 2019 (PROV 2019, 218480) y 12 de junio de 2019 (PROV 2019, 259823)

Año 2020

Núm. 66 (Enero-Marzo 2020)

Secciones

Garrigues Sports

1. El conflictivo tratamiento fiscal de los pagos a deportistas: residencia fiscal de futbolistas, pagos a agentes de jugadores e indemnizaciones por despido (JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ)

III. El tratamiento fiscal de los pagos a agentes

2. Las Sentencias de la Audiencia Nacional de 13 de mayo de 2019 (PROV 2019, 218480) y 12 de junio de 2019 (PROV 2019, 259823)

0

2. LAS SENTENCIAS DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 13 DE MAYO DE 2019 (JUR 2019, 218480) Y 12 DE JUNIO DE 2019 (JUR 2019, 259823)

La misma cuestión ha sido debatida en estas recientes Sentencia, si bien bajo la perspectiva de la simulación. Ambas sentencias se refieren al mismo club y jugador. La [Sentencia de 13 de mayo de 2019 \(JUR 2019, 218480\)](#) se dicta en relación con la regularización efectuada al jugador, mientras que la [Sentencia de 12 de junio de 2019 \(JUR 2019, 259823\)](#) se dicta desde la perspectiva del club, por defecto de retenciones.

En este caso, la Inspección entendió que los pagos realizados por el club a una empresa en virtud de unos contratos de “representación y gestión” encubrían el pago de las comisiones que un futbolista debía pagar a dicha empresa en su condición de agente del jugador. En consecuencia, considerando que dichos contratos son simulados y en aplicación del [artículo 16](#) de la Ley General Tributaria, tanto la Inspección como el TEAC concluyeron que las cantidades abonadas por el club a la citada empresa, incluido el IVA repercutido por esta última, debía imputarse como rendimiento del trabajo del jugador.

La Audiencia Nacional, a la vista de la documentación existente, confirma el criterio de la Administración al considerar que los contratos celebrados entre el club y la empresa de representación son “contratos simulados absolutamente” que instrumentan el pago de las comisiones que el futbolista había de pagar a la empresa de representación en calidad de representante del jugador. La consecuencia de esta simulación es que se obtuvo una ventaja fiscal consistente en la disminución de los rendimientos del trabajo que de otro modo no hubieran podido minorar en las cantidades satisfechas a la empresa de representación al no derivar el rendimiento de actividades profesionales. En consecuencia, se considera conforme a derecho el ajuste practicado por la Inspección por este concepto, esto es, imputar

al jugador las cantidades satisfechas por el club a la empresa de representación como rendimiento del trabajo, incluyendo el IVA satisfecho por los pretendidos servicios prestados.

Los hechos que llevan tanto a la Administración como a la Audiencia Nacional a esta conclusión son los siguientes:

a) El contrato del club con la empresa de representación se firma el mismo día que el jugador fue contratado por el club. Por tanto, la prestación a la que se obliga la empresa de representación (en esencia, facilitar la plena integración del jugador en el equipo; garantizar el cumplimiento por este de las normas del club y abstenerse de conductas que pusieran en riesgo la permanencia del jugador en el club) carece de contenido en sí misma, pues son obligaciones que ya se derivan para el jugador de su contrato con el club y, en todo caso, no guardan una razonable equivalencia con la retribución que habría de pagar el Club por los servicios de la empresa de representación.

b) Por otra parte, las cantidades satisfechas por el club son sustancialmente coincidentes con las que se pactaron en los contratos hasta entonces vigentes entre el jugador y su representante. De manera que fácilmente se colige que las cantidades que el jugador había pactado como retribución de los servicios de la empresa de representación coinciden con las que ha de satisfacerle el club por unos servicios carentes de sustantividad propia y, como antes señaló, de una razonable equivalencia en un contrato sinalagmático.

c) Y lo mismo sucede con posterioridad, pues en la misma fecha en que el jugador renueva su contrato con el club se celebra un segundo contrato de representación. El análisis de pagos realizados pone de manifiesto nuevamente que es el club quien satisface las comisiones que el jugador debía satisfacer a la empresa de representación por sus funciones de representante del jugador.

Dado que este análisis global de la prueba disponible no ha sido desvirtuado por el contribuyente, la única conclusión que se deriva de los datos señalados es que el pago de las comisiones a la empresa de representación se efectuó por el club por cuenta de jugador y que ello se instrumentó a través de un contrato entre el club y la empresa de representación simulado absolutamente al carecer de causa.

Alcanzada dicha conclusión, se debe computar como rendimiento del trabajo del jugador las cantidades satisfechas por el club a la empresa de representación, incluyéndose en este cómputo las cantidades satisfechas por el club en concepto de IVA, pues es la totalidad de lo satisfecho por el club lo que integra el rendimiento del trabajo y el perceptor de este tipo de rentas (distintas de las procedentes de actividades profesionales) no puede deducirlo para el cálculo del rendimiento neto.



1. Consideraciones generales

Año 2020

Núm. 66 (Enero-Marzo 2020)

Secciones

Garrigues Sports

1. El conflictivo tratamiento fiscal de los pagos a deportistas: residencia fiscal de futbolistas, pagos a agentes de jugadores e indemnizaciones por despido (JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ)

IV. El tratamiento fiscal de las indemnizaciones por despido

1. Consideraciones generales

0

IV. EL TRATAMIENTO FISCAL DE LAS INDEMNIZACIONES POR DESPIDO

1. CONSIDERACIONES GENERALES

Las indemnizaciones por despido en el ámbito deportivo se encuentran contempladas en el [artículo 15.Uno del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio](#), por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Conforme a dicho precepto, “en caso de despido improcedente, sin readmisión, el deportista profesional tendrá derecho a una indemnización, que a falta de pacto se fijará judicialmente, 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, por año de servicio. Para su fijación se ponderarán las circunstancias concurrentes, especialmente la relativa a la remuneración dejada de percibir por el deportista a causa de la extinción anticipada de su contrato”.

Con carácter general, las indemnizaciones por despido gozan de exención en el IRPF. El [artículo 7](#) de la Ley del IRPF dispone que “Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el [Estatuto de los Trabajadores](#), en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato”. A partir de la entrada en vigor de la [Ley 26/2014](#), cuyos efectos se retrotraen en este ámbito al 1 de agosto de 2014, el importe exento no podrá exceder de 180.000 euros.

Ahora bien, las particularidades en la regulación de la relación laboral de los deportistas llevaron a que la posición inicial de la Administración fuera la de que no resultaba de aplicación dicha exención, al considerar trasladable al criterio del Tribunal Supremo en su [Sentencia de 21 de](#)

diciembre de 1995 (RJ 1996, 2745) para la relación laboral especial de alta dirección. Conforme a dicho criterio, al no existir ningún límite, ni mínimo ni máximo, de carácter obligatorio respecto a las indemnizaciones de los deportistas profesionales, la totalidad de las indemnizaciones satisfechas por despido o cese estaban plenamente sometidas a tributación⁸).

La cuestión resultó superada a raíz de la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 2009 (RJ 2010, 1766)⁹, la cual consideró que la doctrina sentada en relación con el personal de alta dirección respecto a la cuantía exenta por el pago de indemnizaciones no resulta extrapolable a los deportistas profesionales, porque, aunque ambas son relaciones laborales de carácter especial, responden a situaciones diferentes y la redacción de los preceptos de la normativa laboral que regula su situación es diferente¹⁰).

Posteriormente, la Dirección General de Tributos¹¹) adaptó su criterio a la doctrina del Tribunal Supremo y hoy en día es pacífico que la indemnización de los deportistas profesionales puede disfrutar de la exención con el límite de 2 mensualidades por año de servicio y sin exceder en ningún caso del umbral máximo de 180.000 euros.

Las Resoluciones del TEAC de 10 de julio de 2019 (JT 2019, 910) y 11 de junio de 2019 abordan nuevamente la aplicación de la exención a las indemnizaciones por despido, si bien desde un nuevo enfoque que ya se venía utilizando en otros sectores. En este caso, la Inspección rechazó la aplicación de la exención al entender que no nos encontrábamos ante auténticos despidos, sino ante resoluciones de mutuo acuerdo de la relación laboral. Recordemos que el artículo 7 de la Ley del IRPF condiciona la aplicación de la exención a que la indemnización no haya sido “establecida en virtud de convenio, pacto o contrato”. Y esto es lo que precisamente la Inspección considera que ha ocurrido en los casos analizados.

8

Véase, por ejemplo, las consultas de la Dirección General de Tributos de 11 de abril de 2005 (JUR 2005, 120462) (V0582-05), 19 de diciembre de 2000 (2385-00) o 21 de noviembre de 2000 (2105-00). Este criterio era contrario al manifestado puntualmente por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su sentencia de 17 de julio de 2008 (JUR 2008, 291010).

9

Y reiterado en las de 19 de julio de 2010 (JUR 2010, 287424) y 4 de noviembre de 2010 (RJ 2010, 5588).

10

Señala dicha sentencia que “en la relación laboral de los deportistas, sí existe un límite mínimo de indemnización garantizado al trabajador, siendo este límite el que sirve a efectos del Impuesto de la Renta para reconocer la exención parcial. [...] En consecuencia la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el artículo 15 del Real Decreto 1006/1985 debe considerarse en todo caso exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, conforme a lo dispuesto tanto en el artículo 9.Uno, letra d) de la Ley 18/1991, para el ejercicio 1998, como en el artículo 7.e) de la Ley 40/1998, para el ejercicio 1999, resultando exonerada dicha cuantía de la obligación de retención a cuenta de ese impuesto”.

11

Consultas de 7 de septiembre de 2001 (JUR 2011, 407800) (V2006-11) y 16 de noviembre de 2011 (JUR 2012, 27009) (V2719-11).

2. Antecedentes de la Resolución del TEAC de 10 de julio de 2019 (JT 2019, 910)

Año 2020

Núm. 66 (Enero-Marzo 2020)

Secciones

Garrigues Sports

1. El conflictivo tratamiento fiscal de los pagos a deportistas: residencia fiscal de futbolistas, pagos a agentes de jugadores e indemnizaciones por despido (JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ)

IV. El tratamiento fiscal de las indemnizaciones por despido

2. Antecedentes de la Resolución del TEAC de 10 de julio de 2019 (JT 2019, 910)

0

2. ANTECEDENTES DE LA RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 10 DE JULIO DE 2019 (JT 2019, 910)

La primera de las extinciones laborales analizadas se instrumentó mediante una carta de despido disciplinario en la que se aludía a la disminución manifiesta, voluntaria y continuada en el rendimiento de trabajo normal o pactado en su contrato de trabajo. Asimismo, en la carta se hacía constar que, ante la dificultad de prueba que comportaba la actuación descrita, la empresa reconocía desde ese momento la improcedencia del despido, poniendo a su disposición la cantidad de 425.000 euros netos en concepto de indemnización por despido improcedente. Ese mismo día, el club y el futbolista firmaron un documento de rescisión del contrato de trabajo, en el que se acordaba una indemnización de 425.000 euros. Es preciso señalar que en dicho momento la normativa laboral preveía el que se conocía como “despido exprés”, que permitía al empleador reconocer la improcedencia del despido poniendo a disposición del empleado la indemnización o consignándola en el juzgado en caso de que no la aceptase, sin necesidad de acudir a una previa conciliación o a un posterior litigio, evitando salarios de tramitación. Por lo tanto, en dicho período no era estrictamente necesario acudir al acto de conciliación, previo a la reclamación ante la jurisdicción laboral, cuando la empresa reconocía la improcedencia del despido.

La Inspección resalta que la indemnización a la que tendría derecho el jugador, en caso de despido improcedente, sería de 776.250 euros, en virtud del [artículo 15](#) del Real Decreto 1006/1985. En consecuencia, la Inspección pone de manifiesto que el jugador, a pesar de que tenía derecho a la indemnización indicada, aceptó percibir solo 425.000 euros, renunciando así a los derechos económicos que le correspondían y además, lo hizo en el mismo día en el que se le comunicó el despido. Con ello, argumenta que carece de sentido que un trabajador que realmente se opone al despido, renuncie a más de 300.000 euros de indemnización, si no es porque realmente la

extinción de la relación laboral se ha pactado de mutuo acuerdo entre las partes. En virtud de dicha circunstancia, y tomando también en consideración que, si realmente concurrían circunstancias que pudieran motivar el despido disciplinario del trabajador, el Estatuto de los Trabajadores no contempla indemnización alguna, la Inspección concluyó que la extinción de la relación laboral estaba ya consensuada por ambas partes de antemano.

El club, por su parte, alegó que, aun tratándose de un despido disciplinario, prefirió reconocer la improcedencia del despido para evitar la litigiosidad. En este caso concreto, atendiendo a la fecha del despido, la improcedencia del despido se reconoció con anterioridad al acto de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC), puesto que en aquel entonces la exención resultaba igualmente aplicable a las extinciones del contrato de trabajo acaecidas con anterioridad al acto de conciliación. Consideró además que la realidad del despido (y no mutuo acuerdo) no se ve desvirtuada por el hecho de que se conviniesen las condiciones económicas del despido y su calificación en atención a la mejor satisfacción de los respectivos intereses de las partes. En esta línea, expone la incertidumbre que un litigio con el jugador entrañaría para el club, justificando de esta manera el hecho de haber llegado a un acuerdo transaccional con el trabajador. Del mismo modo, señala que la unilateralidad de la decisión no se ve contradicha por el abono de importes no coincidentes con los previstos en la normativa aplicable. A estos efectos, manifiesta que lo decisivo, es que la extinción de la relación laboral se lleve a efecto sin la voluntad del empleado, con independencia de los pactos que se acuerden en beneficio de ambas partes.



3. Antecedentes de la Resolución del TEAC de 11 de junio de 2019

Año 2020

Núm. 66 (Enero-Marzo 2020)

Secciones

Garrigues Sports

1. El conflictivo tratamiento fiscal de los pagos a deportistas: residencia fiscal de futbolistas, pagos a agentes de jugadores e indemnizaciones por despido (JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ)

IV. El tratamiento fiscal de las indemnizaciones por despido

3. Antecedentes de la Resolución del TEAC de 11 de junio de 2019

0

3. ANTECEDENTES DE LA RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 11 DE JUNIO DE 2019

En el segundo caso analizado se comunica a un futbolista la extinción de su contrato de trabajo por causas económicas y organizativas, ofreciéndosele una indemnización de 1.246.251,08 euros conforme a lo previsto en el [artículo 53.1.b\)](#) del Estatuto de los Trabajadores. No estando conforme el jugador, en el acto de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC) de la Generalitat Valenciana, el club reconoció la improcedencia del despido objetivo y le ofreció al jugador la cantidad de 1.446.251,08 euros netos, que aceptó el jugador.

La Inspección resaltó que la indemnización a la que tendría derecho el jugador, en caso de despido improcedente, sería de 3.790.680,37 euros, en virtud del [artículo 15](#) del Real Decreto 1006/1985, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. En consecuencia, pone de manifiesto que el jugador aceptó en el acto de conciliación un importe notoriamente inferior (1.446.251,08 euros) al que tendría derecho. A su juicio, carece de sentido que, si el trabajador realmente se opone a su despido, renuncie a más de 1.300.000 euros de indemnización, cuando ha iniciado los trámites para acudir a la defensa de sus derechos económicos ante la jurisdicción social, si no es porque realmente la extinción de la relación laboral se ha pactado de mutuo acuerdo entre las partes.

Por otra parte, también considera como indicio de la existencia de una resolución de mutuo acuerdo que, a la fecha de abandonar el club, el jugador tenía 35 años y que, según diversas declaraciones recogidas en prensa, pensaba abandonar el club con el que solo le quedaba una temporada de contrato, lo que le abriría la puerta a fichajes en el extranjero con los que finalizar su carrera como deportista de élite.

El club, por el contrario, considera que el reconocimiento de la improcedencia del despido y el hecho de alcanzar un acuerdo sobre las consecuencias del mismo (calificación jurídica e indemnización a

abonar) en modo alguno implica la existencia de connivencia, ya que no existe acuerdo sobre la extinción de la relación laboral sino únicamente sobre las consecuencias de la indicada extinción.



4. Conclusión del TEAC

Año 2020

Núm. 66 (Enero-Marzo 2020)

Secciones

Garrigues Sports

1. El conflictivo tratamiento fiscal de los pagos a deportistas: residencia fiscal de futbolistas, pagos a agentes de jugadores e indemnizaciones por despido (JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ)

IV. El tratamiento fiscal de las indemnizaciones por despido

4. Conclusión del TEAC

0

4. CONCLUSIÓN DEL TEAC

El TEAC, sin embargo, confirma el criterio de la Inspección al entender que el artículo 7 de la LIRPF “exige que se haya producido realmente un despido, sin que puedan ampararse en el precepto resoluciones de mutuo acuerdo revestidas formalmente de despidos improcedentes”. A estos efectos, destaca la importancia de calificación a realizar por la Administración, recogida en el artículo 13 LGT y respaldada en este ámbito por el TEAC en diversas resoluciones, como la de 20 de diciembre de 2010 (RG 00-05940-2009 y 00-02961-2010 acumuladas), en las que se señala que para determinar si se trata de verdaderos despidos o de ceses por acuerdo entre empleado y trabajador, se atenderá a la verdadera naturaleza jurídica del acto, sin que la calificación como despido improcedente por la partes, ni su formalización en el acta del Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC), sean determinantes para la calificación tributaria de las indemnizaciones, debiendo acudirse a los contenidos de los pactos, a las circunstancias del caso, a las consecuencias económicas y a su racionalidad.

Añade el TEAC que, aunque la empresa pudiera reconocer el despido, sin necesidad de acudir al acto de conciliación por el régimen aplicable al “despido exprés”, tal reconocimiento por parte de la empresa de la improcedencia del despido debía ajustarse a la verdadera naturaleza del motivo por el que se producía la extinción de la relación laboral. Esto es, no resulta suficiente que la empresa entregue al trabajador una carta reconociendo formalmente la improcedencia del despido, sino que ha de haberse producido efectivamente un despido. Ya se realice la calificación en la forma prevista en el “despido exprés” o ya sea en el acto de conciliación, la extinción de la relación laboral debe tener la verdadera naturaleza de despido para poder acogerse a la exención pretendida. Por lo tanto, para que la indemnización esté exenta, es preciso que sea obligatoria y no haya sido establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Acudiendo a la [Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de julio de 2012](#) (RJ 2012, 8681) (rec. 390/2010), señala que para que las indemnizaciones por despido o cese del trabajador estén exentas, es necesario que sean obligatorias según la normativa antes mencionada. De todas las causas posibles que, de acuerdo con el ET determinan la extinción del contrato de trabajo, solamente dan lugar a indemnización aquellas que proceden únicamente de la voluntad del empresario, es decir, el despido. De tal manera que la extinción del contrato de trabajo derivada de la voluntad conjunta del empresario y del trabajador por mutuo disenso no determina el pago de una indemnización. Solo cuando la indemnización es compensatoria de la pérdida forzosa del derecho al trabajo da lugar a la exención, pero no cuando aquella prestación económica materializa derechos basados en pactos de otra naturaleza.

Partiendo de estas consideraciones generales, el TEAC analiza las circunstancias concurrentes en cada caso. Así, en el de la [Resolución de 10 de julio de 2019](#) (JT 2019, 910), en el que la extinción se instrumentó como un despido disciplinario posteriormente reconocido improcedente, resalta lo siguiente:

a) Simultaneidad entre la comunicación del despido aduciendo causas disciplinarias y el reconocimiento de la improcedencia del despido con ofrecimiento de indemnización, que el trabajador acepta de inmediato sin que medie período mínimo de reflexión para adoptar la decisión. Realmente sorprende que ambas cartas sean de la misma fecha, lo que quiebra el argumento de la reclamante acerca de que el pacto se produjo posteriormente, abarcando sólo a la cuantificación económica y a la calificación del despido.

b) La indeterminación y ambigüedad con que se justifica la causa del despido disciplinario, sin aportar elementos de prueba decisivos para el cese de la relación laboral, más allá de la apreciación genérica de disminución manifiesta, voluntaria y continuada en el rendimiento del trabajador.

c) El importe satisfecho difiere, por defecto, del que correspondería según la normativa laboral para el despido improcedente, obrando en el expediente una nota aportada por la entidad, en la que se reconoce que se ha acordado una cantidad fija inferior al tope legal. Lo cierto es que se observa una situación que no responde a criterios lógicos y que no tiene sentido si no es en el contexto de un acuerdo entre empresa y

trabajador, ya que el trabajador percibe una cuantía inferior a las establecida por el marco laboral y, sin embargo, no sólo no litiga, sino que acepta inmediatamente la cantidad ofrecida renunciando de forma voluntaria a sus derechos a pesar de la importante pérdida económica que ello le supone.

d) La cuantía de la indemnización, según se hace constar en el documento de rescisión del contrato de trabajo, se acordó en términos netos, lo que sugiere que el pacto entre las partes incluía el revestimiento formal de la indemnización para acogerse a la exención del [artículo 7.e\)](#) LIRPF.

Respecto al caso de la Resolución de 11 de junio de 2019, en que la extinción se instrumentó como un despido por causas objetivas, el TEAC destaca las siguientes circunstancias:

a) Se obtiene la conformidad del trabajador al reconocer la improcedencia del despido y ofrecer 200.000 euros adicionales de indemnización, resultando así evidente que se ha producido un pacto en cuanto a la cuantificación económica y la calificación del despido.

b) El importe de indemnización satisfecho es inferior del que correspondería legalmente para el despido improcedente y, sin embargo, el trabajador no solamente no litiga, sino que acepta la cantidad ofrecida renunciando de forma voluntaria a sus derechos económicos.

c) Asimismo, es relevante la edad del jugador (35 años) así como que éste públicamente manifestó su deseo de desvincularse del club, a pesar de que le quedaba un año de contrato, abriendo la puerta a fichajes en el extranjero con los que finalizar su carrera como deportista de élite.

Por otra parte, el club reclamante alegó que, en todo caso, el hecho de que se reconociese la improcedencia de un despido y las partes llegasen a un acuerdo sobre las consecuencias del mismo (calificación jurídica e indemnización a abonar), en modo alguno implica la existencia de connivencia, ya que no existe acuerdo sobre la extinción de la relación laboral sino únicamente sobre las consecuencias de la indicada extinción. Sin embargo, el TEAC rechaza este argumento al entender que “solo cuando la indemnización es compensatoria de la pérdida forzosa del derecho al trabajo da lugar a la exención”. Para el Tribunal, no resulta suficiente el argumento de que el acuerdo de

voluntades tiene exclusivamente por objeto la cuantía de la indemnización, que se habría modulado en función de respectivas expectativas y percepciones de riesgos de cada una de las partes. Por el contrario, el TEAC considera que no han quedado desvirtuadas las conclusiones de la inspección sobre la existencia de un pacto para la finalización de la relación laboral, que beneficia tanto al jugador (que percibe una indemnización exenta) como a la entidad (no ingresa las retenciones en la Hacienda Pública, tiene gastos inferiores a los que hubiera soportado en caso de que el deportista hubiese continuado hasta el fin del contrato y además evita la interposición de demandas ante la jurisdicción laboral).

En definitiva, a juicio del TEAC, la valoración conjunta de todos estos indicios apunta, en ambos supuestos, en una misma dirección: se trata de una extinción de un contrato laboral por mutuo acuerdo entre las partes y las cantidades satisfechas en concepto de indemnización no tienen por finalidad retribuir la pérdida forzosa del puesto de trabajo, sino que han de ser consideradas como primas al abandono voluntario del mismo en virtud de un pacto preconcebido con la empresa, que se realiza en perjuicio de la Hacienda Pública (indemnización percibida como renta exenta).

Por todo lo expuesto, el TEAC confirma la improcedencia de la exención aplicada en relación con la indemnización satisfecha al deportista.

Por último, el TEAC indica que, al tratarse de cantidades satisfechas por el club como consecuencia de la resolución por mutuo acuerdo de la relación laboral mantenida con el deportista y que se imputan en un único período impositivo, tendrían la consideración de rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y, en consecuencia, resulta de aplicación la reducción (en aquel entonces del 40%, actualmente del 30%) prevista en el [artículo 18](#) de la LIRPF y el [artículo 11](#) de su Reglamento.

