



FACULTAD DE DERECHO

DERECHO FISCAL EN EL ÁMBITO DEPORTIVO

Autor: Da Ni

5ºE3C

Derecho Tributario

Tutor: Eva María Gil Cruz

Madrid
Junio 2018

RESUMEN

En el presente estudio se analizará el hecho deportivo y sus connotaciones fiscales. En concreto se hará una primera aproximación sobre la relevancia del deporte en la sociedad actual y su inserción dentro la Constitución Española. Asimismo, se establecerá la relación existente entre el fenómeno deportivo y los distintos poderes públicos y las formas de financiación pública del mismo.

Por otra parte, se hará un análisis de las imposiciones directas que afectan a los deportistas residentes y no residentes en España, haciendo especial mención al impuesto sobre renta de personas físicas, la Ley Beckham y las peculiaridades de los derechos de imagen. Al mismo tiempo, se procederá a un breve estudio de las imposiciones indirectas sobre el consumo y la circulación de bienes y derechos.

En último lugar, se tomará posición a cerca del fraude fiscal en el mundo deportivo, comenzando con una definición del concepto fraude fiscal dentro de la legislación española. Posteriormente, se analizará los mecanismos más comunes que se emplean para reducir la base impositiva o el tipo impositivo, así como los principales mecanismos en forma de convenios internacionales y normativas internas destinados a combatir y evitar el fraude tributario. Finalmente el estudio concluirá con cuatro ejemplos actuales de fraude fiscal cometidos por deportistas de élite.

Palabras clave: Fraude fiscal, Constitución Española, deporte, impuestos.

ABSTRACT

In this study we will analyse the sports phenomena and its fiscal connotations. In particular, a first approach will be made on the relevance of sport in today's society and its insertion in the Spanish Constitution. Likewise, we will concrete/detailed the existing relationship between the sports topic and the different public powers as well as the forms of public financing thereof.

On the other hand, an analysis of the direct taxes that affect residents and non-residents in Spain will be conducted, with particular emphasis on the income tax of individuals, the Beckham Law and the peculiarities of image rights. At the same time, we will proceed to a brief study of the indirect impositions on consumption and the circulation of goods and rights.

Lastly, we will set out our position on tax fraud in the sports world, beginning with a definition of the concept of tax fraud within Spanish legislation. Subsequently, we will analyse the most common mechanisms used to reduce the tax base or the tax rate, as well as the main mechanisms in the form of international agreements and internal regulations aimed at tackling and avoiding tax fraud. Finally, the study will conclude with four current examples of tax fraud committed by elite athletes.

Keywords: *Tax fraud, Spanish Constitution, sport, tax.*

ÍNDICE

RESUMEN	2
ABSTRACT	3
ÍNDICE DE FIGURAS	6
ÍDICE DE TABLAS	6
LISTADO DE ACRÓNIMOS	7
1. INTRODUCCIÓN	8
2. EL HECHO DEPORTIVO EN ESPAÑA	9
2.1. El deporte en la Constitución Española.	9
2.2. Relación entre poderes públicos y el deporte.	11
2.3. Financiación pública para el fomento del deporte	13
2.3.1. Gastos públicos.....	13
2.3.2. Ingresos públicos.....	14
3. IMPOSICIÓN DIRECTA DE DEPORTISTAS RESIDENTES Y NO EN ESPAÑA	16
3.1. El IRPF sobre deportistas	16
3.1.1. Rendimiento de trabajo.....	18
3.1.2. Rendimiento del capital mobiliario.....	22
3.1.3. Rendimiento de capital inmobiliario.....	23
3.1.4. Rendimiento de actividades económicas.....	24
3.1.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales.....	25
3.1.6. Los derechos de imagen.....	25
3.2. Impuesto Renta No Residentes	28
3.2.1. Ley Beckham.....	30
4. IMPOSICIÓN INDIRECTA SOBRE EL CONSUMO Y LA CIRCULACIÓN DE BIENES Y DERECHOS	32
4.1. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)	32
4.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)	35
4.3. Impuesto sobre las Primas de Seguros (IPS)	36
5. FRAUDE FISCAL Y EL DEPORTE	37
5.1. Concepto de fraude fiscal	37

5.2. La economía sumergida	39
5.2.1. Paraísos fiscales.....	41
5.2.2. Sociedades <i>offshore</i>	42
5.2.3. Sociedades pantalla.....	43
5.2.4. Sociedades de Inversión de Capital Variable.....	44
5.2.5. <i>Holdings</i>	45
5.3. Medidas antifraude	45
5.3.1. Infracciones tributarias.....	46
5.3.2. Medidas formales aplicables.....	46
5.3.2.1. Convenios internacionales.....	47
5.3.2.2. Acuerdos de doble imposición.....	48
5.3.2.3. Normativa interna.....	49
5.4. Actualidad, fraude fiscal y el hecho deportivo	50
5.4.1. Caso Messi.....	51
5.4.2. Caso Rafael Nadal.....	51
5.4.3. Caso Neymar.....	52
5.4.4. Caso Mascherano.....	53
6. CONCLUSIONES	55
BIBLIOGRAFÍA	57

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Actividades públicas financieras para el fomento del deporte.....	13
Figura 2. Resumen de la consideración del derecho a la imagen dentro del IRPF.	28
Figura 3. Instrumentos para la comisión de fraude fiscal.....	40
Figura 4. Medidas formales para combatir el fraude tributario.....	47

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla1: Tramos IRPF aplicable a 2018.....	17
--	-----------

LISTADO DE ACRÓNIMOS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
Art.	Artículo
CCFC	Convenio Colectivo para actividades de Fútbol Profesional
CDI	Convenios de Doble Imposición
CE	Constitución Española
CP	Código Penal
IAE	Impuestos sobre Actividades Económicas
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IPS	Impuesto sobre Primas de Seguros
IRNR	Impuestos sobre la Rentas de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre Rentas de las Personas Físicas
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimonial y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General de Tributos
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
RD	Real Decreto
SAD	Sociedad Anónima Deportiva
SPE	Sociedades de Promoción Empresarial
STC	Sentencia
UE	Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN

Actualmente el deporte tiene un gran relevancia en la sociedad, contribuye a la salud pública reduciendo el riesgo de enfermedades como la obesidad y problemas cardiovasculares. A su vez fomenta el esfuerzo, el trabajo en equipo y facilita la integración social inculcando valores de igualdad y respeto. Tanto es así, que en el Libro Blanco sobre el Deporte la comisión Europea ha atribuido al deporte una gran importancia, pues considera que además de mejorar la salud, tiene una dimensión educativa y desempeña un papel social, cultural y recreativo.¹

A su vez, el libro habla también de una dimensión económica, pues el deporte contribuye al crecimiento y a la creación del empleo, fomenta el turismo y estimula la mejora de las infraestructuras.²

Por la importancia que supone el deporte en sociedad actual, en el presente trabajo se procederá al estudio y análisis del hecho deportivo español tanto en sus connotaciones legislativas, políticas como por su implicación social. Se prestará especial atención a la relevancia fiscal del fenómeno deportivo. Concretamente se analizará las imposiciones directa e indirectas que afecta al deporte. Al mismo tiempo se estudiará el fraude fiscal en el terreno de lo deportivo, uno hecho que cada vez está adquiriendo una mayor importancia.

Para el presente estudio se ha manejado diversas fuentes de información procedentes de bases de datos de reconocido prestigio que ofrecen información contrastado como Google Scholar, EBSCO y Aranzadi. Los dos primeros nos facilitan la búsqueda de revistas, informes académicos y libros, mientras que el último nos ofrece información sobre la legislación vigente y la jurisprudencia existente.

¹ Documento COM (2007) 391final, Bruselas, 11 de julio de 2007.

² Javier L.A., Jesús R.P., Mónica A.L., Montserrat, “*Deporte y Fiscalidad*”, Signatura Ediciones de Andalucía, Andalucía, 2008, p. 30. Fragmento del Libro Blanco sobre el Deporte “El deporte es un sector dinámico que crece con rapidez, tiene un impacto macroeconómico infravalorado y puede contribuir a los objetivos de Lisboa de crecimiento y creación de empleo. Puede servir, además, como herramienta para el desarrollo local y regional, la regeneración urbana o el desarrollo rural. El deporte tiene sinergias con el turismo y puede estimular la mejora de las infraestructuras y el establecimiento de nuevos partenariados para financiar las instalaciones deportivas y de ocio.”.

2. EL HECHO DEPORTIVO EN ESPAÑA

En este apartado nos centraremos en la consideración del fenómeno deportivo en la legislación española, su relación con los poderes públicos y las diversas formas de financiación del mismo.

2.1. El deporte en la Constitución Española.

La Constitución Española de 1978 siguiendo la senda de los textos constitucionales de otros países ha incluido en sus textos una breve mención sobre la importancia que supone el deporte. Nos referimos concretamente al artículo 43.3 CE que establece que los poderes públicos tienen la obligación y el deber de fomentar la educación sanitaria, el deporte y la educación física.³

Por el contenido de la norma se deduce la estrecha conexión existente entre el deporte, la salud y la educación por un lado. Por el otro lado, el artículo no realiza solo una reclamación de la relevancia que supone el deporte para la sociedad, sino que impone algo más, obliga a las instituciones públicas a intervenir y realizar esfuerzos legislativos, políticos y administrativos para fomentar y estimular la práctica deportiva como un medio esencial para lograr el bienestar social. Este intervencionismo encuadra precisamente en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho en el que se configura España, encontramos una manifestación de ello en la Sentencia 18/1984, de 7 de febrero del Tribunal Constitucional, al reclamar un intervencionismo del Estado derivado del reconocimiento los derechos económicos y sociales por parte de la Constitución.⁴ Aquí el término fomento tiene un amplio enfoque socio político, como dijo Tejedor Bielsa el

³ Constitución Española (BOE 29 de diciembre de 1978).

⁴ Sentencia tribunal Constitucional de 7 de febrero 18/1984. Fragmento del mismo “el reconocimiento de los denominados derechos de carácter económico y social – reflejado en diversos preceptos de la Constitución– conduce a la intervención del Estado para hacerlos efectivos”.

término “no puede limitarse al simple fomento, en el sentido clásico, sino que puede y debe abarcar otras acciones de policía y servicio público”.⁵

El artículo 43.3 al situarse dentro del capítulo III del Título I de nuestra Constitución se enmarca dentro del ámbito de los principios rectores de la política social y económica. Y a través del examen del artículo 53 del propio texto constitucional se observa que estos principios rectores gozan de una menor protección, a diferencia de los Derechos Fundamentales y libertades Públicas contenidas en los capítulos I y II del título primero, al excluir su tutela por el Tribunal de Justicia (recurso sumario y recurso preferente) y el Tribunal Constitucional (recurso de amparo).⁶

Como se recoge en la STC 36/1991, de 14 de febrero del Tribunal Constitucional hay que tener presente que el contenido del artículo 43.3 tiene como labor la orientación de la actividad de los poderes públicos sin establecer ningún derecho reclamable.⁷

El hecho de que estos principios no establezcan derechos no quiere decir que no tenga fuerza normativa. Tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional y parte mayoritaria de la doctrina consideran a estos principios rectores como auténticas normas jurídicas y principios informativos de los preceptos que las desarrollan. Como consecuencia de ello las leyes o normas con rango de ley que vulneren estos principios son objeto de recursos de inconstitucionalidad para declararlas contrarias a la Constitución. Así podemos citar como ejemplos la STC 16/1992 de 28 de abril del Tribunal Supremo⁸ y la STC de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal

⁵ Tejedor Bielsa J. C., “*Público y privado en el deporte*”, Bosch, Barcelona, 2003, p. 31.

⁶ Constitución Española (BOE 29 de diciembre de 1978). Fragmento del mismo “El reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo III informará la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen.”

⁷ Sentencia Tribunal Constitucional de 14 de febrero 36/1991. Fragmento del mismo “los principios reconocidos en el capítulo tercero del título I, aunque deben orientar la acción de los poderes públicos, no generan por sí mismos derechos judicialmente actuables”.

⁸ Sentencia Tribunal Supremo de 28 de abril 16/1992. Fragmento del mismo “Conviene no olvidar nunca que la Constitución, lejos de ser un mero catálogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediato cumplimiento hasta que no sea objeto de desarrollo por vía legal, es una norma jurídica, la norma suprema de nuestro ordenamiento, y en cuanto tal, tanto los ciudadanos como todos los poderes públicos, y por consiguiente también los Jueces y Magistrados integrantes del poder judicial, están sujetos a ella (arts. 9.1 y 117.1 de la CE). Por ello es indudable que sus preceptos son alegables ante los Tribunales (dejando al margen la oportunidad o pertinencia de cada alegación de cada precepto en cada caso)”.

Supremo de 23 de marzo de 1988⁹ que refrendan el carácter la fuerza normativa del propio artículo 43.3.

En conclusión, el hecho deportivo recogido en el artículo 43.3 de la Constitución Española además de darle legitimidad, obliga a los poderes públicos a establecer los mecanismos oportunos con el fin de fomentar en un sentido amplio la actividad deportiva que eleve la calidad de vida y el bienestar de la población española. Por otra parte, al estar establecido como principio rector de la política social y económica (artículo 53.3 CE), las normas infra-constitucionales, es decir, leyes, disposiciones con rango de ley y reglamentos, que las desarrollen han de cumplir con la exigencia constitucional.

2.2. Relación entre poderes públicos y el deporte.

Como ya se ha expresado con anterioridad en el artículo 43.3 de la Constitución Española, corresponde a la totalidad de los poderes públicos el fomento de la práctica deportiva en un Estado descentralizado como el nuestro. De este modo, dicha norma afecta tanto a la Administración del Estado como a las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

En cuanto a la regulación Estatal, el artículo 149.1 CE aunque no realiza ninguna referencia explícita sobre el deporte, en muchos de sus títulos competenciales recogen cuestiones que guardan una especial relación con el deporte, por lo que ampara la intervención estatal. Podemos encontrar al respecto ámbitos competenciales como la

⁹ Sentencia Tribunal Supremo de 23 de marzo 1833/1988. Fragmento del mismo “La Constitución Española de 1978, en su artículo 43-3, no consagra ciertamente un «derecho al deporte», sino que únicamente establece su «fomento público», pero la inclusión del fenómeno del deporte en el Texto Constitucional no entraña únicamente un significado simbólico pues origina unas consecuencias jurídicas; el poder constituyente, al comprender la importancia del «hecho deportivo» en la sociedad moderna y recogerlo así en la norma suprema, ha manifestado su criterio de que el deporte, como las demás instituciones del país, debe empaparse de los principios sustanciales de la Constitución, lo cual ha tenido una importante repercusión dentro del ordenamiento jurídico-deportivo; se trata de amparar una actividad de indudable utilidad pública, y que forma parte del conjunto de elementos que tienden no sólo ya a proporcionar medios materiales a los ciudadanos, sino a mejorar la calidad de su vida cotidiana”.

seguridad pública en los espectáculos, fomento y coordinación en la investigación técnica y científica, hacienda entre otros, todas ellas con connotaciones deportivas.¹⁰

El cuerpo normativo deportivo en el Derecho estatal se encuentra incrustado en la Ley 10/1990, de 15 de octubre, que en su exposición de motivos resaltó la necesidad de la intervención estatal para las labores legislativas que sobrepasen los límites competenciales de las comunidades autónomas.¹¹

Con respecto a la Comunidades Autónomas, el área deportivo supone un hecho en la cual cada Comunidad Autónoma tiene su propia competencia de carácter exclusivo.¹² Así, conforme al artículo 148.1. CE, las Comunidades Autónomas pueden recoger en sus respectivas Estatutos de Autonomía competencias relativas a la “Promoción del deporte y de la adecuada utilización del ocio”.¹³

Por lo que respecta a la entidades locales, la atribución de competencias en materia deportiva resulta imprescindible por su cercanía a los ciudadanos. Como dijo Toscano Gil “la importancia del hecho deportivo en el nivel local basta por sí sola para justificar la atribución a los entes locales de competencias sustantivas y de calidad”.¹⁴ Por este motivo la Ley 7/198, de de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, otorga una gran protagonismo activo a las entidades locales para promover y desarrollar el deporte base.¹⁵

Por último, cabe resaltar que esta financiación directa también viene recogido en la Carta Europea del Deporte, en concreto en su artículo 12.¹⁶

¹⁰ Constitución Española (BOE 29 de diciembre de 1978).

¹¹ Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte (BOE 17 de octubre de 1990).

¹² Hijelmo, I. G., “*Las competencias de las Comunidades Autónomas en materia de Derecho deportivo*”. Revista española de derecho deportivo, pp. 51-68.

¹³ Constitución Española (BOE 29 de diciembre de 1978).

¹⁴ Toscano Gil, F., “*Las competencias de las entidades locales en materia deportiva en Andalucía*”, Anuario Andaluz de Derecho Deportivo, núm. 4, 2004, p. 199. Del mismo autor, “*Deporte y entidades locales: el marco competencial en Andalucía*”, Revista Andaluza de Administración Pública, núm. 58, 2005, pp. 297 y ss.

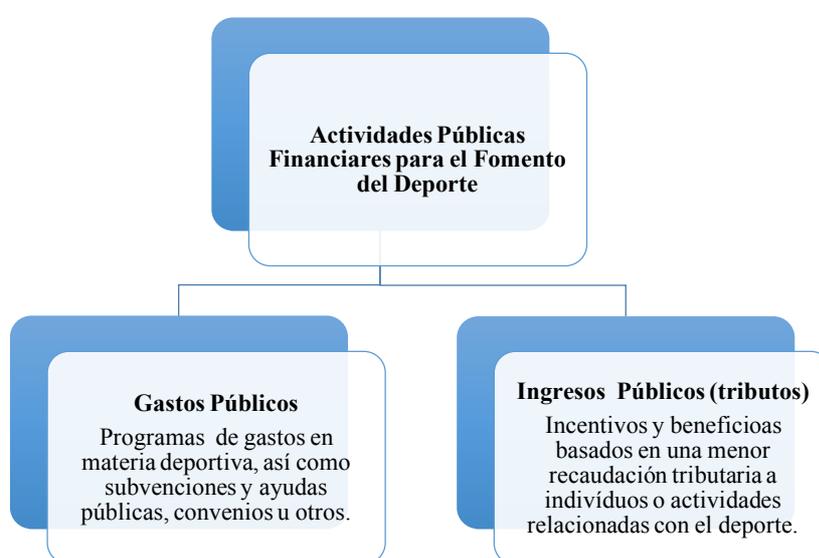
¹⁵ Ley 7/198, de de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local (BOE 3 de abril de 1985).

¹⁶ Carta Europea del Deporte, p. 13 (disponible en <http://femp.femp.es/files/566-69-archivo/CARTA%20EUROPEA%20DEL%20DEPORTE.pdf> ; última consulta 12/04/2018). Fragmento del mismo “Conscientes de que los poderes públicos deben fomentar la cooperación recíproca con el movimiento deportivo —que constituye la base indispensable del deporte— con objeto de fomentar los valores y los bienes del deporte, y de que, en muchos Estados europeos, el Gobierno adopta medidas tendentes a complementar y sostener la actuación de este movimiento”.

2.3. Financiación pública para el fomento del deporte

En el presente apartado se van a dilucidar las acciones con las que cuentan los entes públicos en materia financiera para fomentar el deporte. Para ello, se ha procedido a la división de las actividades encaminadas al mismo en dos bloques.

Figura 1. Actividades públicas financieras para el fomento del deporte



Fuente: elaboración propia (2018).

2.3.1. Gastos públicos

Son las llamadas ayudas directas. Se basan en el conjunto de gastos realizados por los entes estatales, autonómicos y locales de acuerdo con sus respectivos presupuestos orientados al fomento y desarrollo del deporte. Por ello, podemos encontrar como principales actividades las subvenciones, las construcciones de edificaciones, la realización de obras, así como la prestación de servicios, todos ellos íntimamente

relacionados con el sector deportivo. En este aspecto, merece la pena detenernos en las subvenciones, que viene recogida en la Ley General de Subvenciones 38/2003, de 17 de noviembre, específicamente nos remitimos a su artículo 2.1. Dicho artículo define las subvenciones como gasto dinerario realizado por las Administraciones estatales, autonómicas, Entidades locales, así como entes y organismos de Derecho público con personalidad jurídica propia relacionadas con las Administraciones públicas, siempre que éstos se hayan entregado con sujeción al cumplimiento de determinados requisitos u objetivos y que se hayan realizado sin contraprestación directa de los beneficiarios y con fines de utilidad pública y interés social. Este artículo ha sido el instrumento empleado durante estos últimos años para la promoción del deporte.¹⁷

Por otro lado, dentro de la propia ley existe una serie de técnicas que coexisten junto a la subvención. De este modo se pueden citar las ayuda en especie (disposición adicional quinta), créditos públicos sin interés o con un interés inferior a la del mercado (disposición adicional sexta) y premios culturales, educativos, científicos u otros ajustados a la naturaleza de las subvenciones (disposición adicional décima).

2.3.2. Ingresos públicos

Las ayudas financieras indirectas, a diferencia de las anteriores, se apoyan en una rebaja de los tributos. La obligación tributaria viene recogido en el artículo 31.1 CE que establece la obligación de todos los ciudadanos a sostener el gasto público mediante contribuciones realizadas a favor de la Agencia Tributaria de acuerdo con su capacidad económica y a través un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad.¹⁸ Además del carácter recaudatorio de los mismos también posee funciones extra-fiscales, así según el párrafo segundo del art. 2.1 LGT los tributos además de ser medios para obtener recursos necesarios para sufragare los gastos públicos, sirven como medios de política económica general u para la consecución de los fines y principios

¹⁷ Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (BOE 18 de noviembre de 2003).

¹⁸ Constitución Española (BOE 29 de diciembre de 1978).

establecidos en la Constitución.¹⁹ Estas utilidades extra-fiscales de los tributos en la práctica se traducen en deducciones y exenciones. De este modo, estos fines extrajudiciales de los tributos se utilizarán para facilitar, promocionar e incentivar la actividad deportiva, ya que el fomento del deporte está recogido en el artículo 43.3 CE como un principio rector.

Hay que resaltar que las rebajas y exenciones tributarias deben venir establecidas por la ley. Como se deduce del artículo 22 LGT, serán supuesto de exención aquellos que supongan un hecho imponible pero que la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria. Asimismo, el artículo 8 d) de la propia ley establece que se regularán por ley el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales. En consecuencia, no existen rebajas ni exenciones si no están recogidas por la ley.²⁰

Por último, como se mencionó anteriormente el fomento del deporte a través de la normativa tributaria no es un labor exclusivo de Estado, sino también de las Comunidades Autónomas y Entidades Locales. El artículo 133.2 de la Constitución faculta a las Comunidades Autónomas y Entidades Locales establecer y exigir tributos, lo que permite a estos imponer medidas tributarias con objetivo extra-fiscal.²¹

¹⁹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre 2003).

²⁰ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre 2003).

²¹ Javier L. Á., Jesús R. P., Mónica A. L., Montserrat H. Á., op. cit, p. 69-73.

3. IMPOSICIÓN DIRECTA DE DEPORTISTAS RESIDENTES Y NO EN ESPAÑA

En este epígrafe se procederá al análisis de los impuestos directos afectos a los deportistas residentes o no en España. Para ello se dividirá el presente epígrafe en cuatro apartados: IRPF sobre deportistas, impuesto de rentas de no residentes y impuestos sobre el patrimonio.

En concreto, se estudiarán la normativa general de tributos y su afeción a los distintos ámbitos de un deportista.

3.1. El IRPF sobre deportistas

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) es un impuesto directo y personal que grava, de acuerdo a los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas en función de su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares.²² Características principales:

- Directo: se grava por la concurrencia de capacidad económica.
- Personal: el impuesto tiene como objeto a una determinada persona física.
- Subjetivo: se grava a las personas de acuerdo con su renta y sus circunstancias familiares y personales.

²² Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE 29 de noviembre de 2006).

Tabla1: Tramos IRPF aplicable a 2018

Tabla Tramos IRPF aplicable a 2018		
Base Liquidable General (euros)		Tipo impositivo
0	12.450	19%
12.450	20.200	24%
20.200	35.200	30%
35.200	60.000	37%
60.000	-----	45%

Fuente: elaboración propia a partir de Rankia (2018).

- Periódico: impuestos que se liquida anualmente.
- General: afecta a las rentas universales, hayan sido o no obtenidos en el territorio español.

Una vez esclarecidos la naturaleza de este tipo de impuestos, habrá que preguntarse cuál es el hecho imponible y quiénes son sujetos del IRPF en España. Para ello nos fijaremos en primer lugar en el artículo 6.1 de la LIRPF que establece como hecho imponible la obtención de renta por parte del contribuyente. Asimismo el artículo 8 de la misma Ley dicta que son sujetos de tributación o contribuyentes aquellos que tengan su residencia habitual en España, sin tener en cuenta su nacionalidad. Se entiende como residencia habitual la estancia en el territorio español durante más de 183 días en un año natural, así también constituye residencia habitual si el núcleo de sus actividades económicas se encuentra en España o en función de estos dos criterios reside en España el cónyuge o los hijos menores del contribuyente. No obstante se entienden como contribuyentes del IRPF aquellas personas físicas de nacionalidad española que residan en el extranjero por motivos de actividad diplomática y aquellas personas que residan en un país considerado paraíso fiscal, en este último caso el contribuyente tributará en el periodo impositivo donde se produjo el cambio de residencia y en los cuatro años siguientes.²³ Por último,

²³ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE 29 de noviembre de 2006).

ostentarán la condición de sujetos pasivos del IRPF todas aquellas personas que residan en otro Estado Miembro de la UE y que obtengan la mayor parte de sus rentas en España (más de 75% de las rentas en España y inferior al 90% de su mínimo personal y familiar) y eligen tributar por el IRPF Español.²⁴

De esta forma, se sujetará a la ley tributaria española todo aquel que obtenga rentas y cumpla con el requisito de residencia habitual en España, debiendo declarar en España por su renta mundial.

A continuación se procederá al análisis del los distintos rendimientos susceptibles de tributación desde la perspectiva de un contribuyente deportista, en concreto, desde el punto de vista de un futbolista.

3.1.1. Rendimiento de trabajo

La definición del rendimiento de trabajo viene recogido en el artículo 17.1 de la LIRPF, que entiende el mismo como contraprestaciones o rendimientos, ya sea en forma dineraria o en especie, que provengan de trabajos de carácter personal o relaciones de tipo estatutaria o laboral, siempre que éstas no tengan consideración de ingresos procedentes de actividades económicas.²⁵

En este aspecto cabe detenernos en los sueldos y salarios, siendo los mismos los rendimientos de trabajo por excelencia. Para ello, acudiremos al Convenio Colectivo para la actividad de Fútbol Profesional (en adelante CCFP). El propio artículo 20 del Convenio define como salarios:²⁶

²⁴ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE 12 de marzo de 2004).

²⁵ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE 29 de noviembre de 2006).

²⁶ Resolución de 21 de octubre de 2008, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional (BOE 4 de noviembre de 2008).

- Prima de fichaje: remuneración al futbolista por la firma del contrato.
- Prima de partidos: incentivos por la disputa de cierto número de partidos.
- Sueldo mensual: cantidad que se percibe mensualmente no sujeta a ninguna condición.
- Pagas extraordinarias: pagas que se efectúan dos veces al año, en los primeros veinte días de junio y diciembre. Se realizarán en función de la antigüedad, pero en ningún caso puede ser inferior al sueldo mensual pactado.
- Plus de antigüedad: por cada dos años de antigüedad se percibe un 5% del salario mensual.
- Derecho de explotación de imagen: Cantidad que percibe el futbolista por permitir a su club de fútbol el uso de sus derechos de imagen.

Por tanto, todo rendimiento percibido por el futbolista que se inscriba en este paquete salarial deberá sujetarse necesariamente al IRPF.

Cuestión que ha suscitado muchas dudas es si los rendimientos obtenidos por los futbolistas durante el periodo de su cesión en otro equipo de fútbol constituyen o no un rendimiento irregular. Es decir, se trata de averiguar si las rentabilidades obtenidas por el futbolista cedido tienen el mismo tratamiento fiscal que los rendimientos ordinarios.

Para ello se comenzará analizando la figura de la cesión. En este sentido, nos fijaremos en el artículo 11 del CCFP. El citado artículo establece que durante la vigencia del contrato los clubes de fútbol pueden ceder temporalmente a sus deportistas con el permiso de éste y siempre deberá consentir la cesión si durante una temporada los mismos no hayan sido utilizados para participar en competiciones oficiales. La duración de la cesión deberá quedar establecida en el contrato de cesión, que nunca puede ser superior al tiempo que resta de la vigencia del contrato originario. El club cesionario quedará subrogado en los deberes y las obligaciones del club cedente, ambos responderán de

forma solidaria de las obligaciones laborales y de Seguridad Social. En el supuesto de existencia de una contraprestación económica por la cesión, el deportista cedido tiene derecho a participar en ella, cuya participación no podrá ser inferior al 15% de la cuantía fijada. Y si se trata de una cesión recíproca de deportistas, éstos tendrán derecho a percibir de sus clubes de procedencia una cuantía igual una mensualidad de sus rendimientos anuales más 1/12 parte de los complementos anuales recibidos en concepto de cantidad y calidad de trabajo.²⁷

Por su parte, el rendimiento irregular se encuentra insertado en el artículo 18.2 LIRPF y el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF). Los rendimientos irregulares gozan de una reducción del 30% antes de retenciones y se entienden como tales aquellos obtenidos o generados en más de dos años y que se imputan a un solo periodo impositivo. Además, para la percepción de la reducción, es necesario que en los cinco años anteriores a la percepción el contribuyente no se haya beneficiado de reducciones por circunstancias similares.²⁸

Entendido ambos preceptos, cabe concluir que las retribuciones obtenidas por los futbolistas durante su periodo de cesión no pueden considerarse como rendimientos irregulares. La razón principal de esta conclusión radica en que las percepciones del jugador no se imputa a un solo ejercicio, cada año éste deberá tributar por las rentas obtenidas como resultado de su trabajo. Por otro lado sí que pueden considerarse como rendimientos irregulares las primas por objetivos, si estos han sido alcanzados en un periodo superior a dos años. Por ejemplo, si Real Madrid C.F. fichara al jugador franquicia del Chelsea F.C. Hazard y en el contrato profesional firmado se indica que en caso de ganar la Champions League se le entregaría una prima de 700.000 euros. Tras dos años luchando por este objetivo por fin lo logra, de modo que podrá reducirse estos 700.000 euros de prima en un 30% antes de someterse al IRPF.

²⁷ Resolución de 21 de octubre de 2008, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional (BOE 4 de noviembre de 2008).

²⁸ Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (BOE 31 de marzo de 2007); Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE 29 de noviembre de 2006).

Por último, cabe mencionar las retribuciones en especie, que supone el empleo o consumos de bienes o servicios para fines propios de la persona de forma gratuita o a un precio inferior al del mercado. Las retribuciones en especie constituye una práctica habitual en terreno del fútbol, pues no es poco frecuente que los clubes además de comprometerse a pagar sus respectivas retribuciones, también se obligan a ofrecerles alojamiento, vehículos o sufragar sus gastos de manutención. Así en el artículo 27 del CCFP permite un pacto entre el club de fútbol y el futbolista mediante el cual se opte por una forma retributiva distinta de la dineraria, siempre que se respete los salarios mínimos y la estructura retributiva estipulado en el convenio y sin que se vea afectado la antigüedad.²⁹ En principio, como regla general, al igual que los rendimientos dinerarios los rendimientos en especie quedan sujetas al LIRPF. Sin embargo, existen supuestos exentos y especiales que se escapan de la regla general, por la especial vinculación con el hecho deportivo cabe mencionar:

- Quedarán exentas los productos entregados por el club de fútbol a los deportistas a precios rebajados a través de comedores o cantinas, las primas de seguros de enfermedad que no hayan excedido de 500 euros anuales por persona y cantidades que se entregan al deportista para el pago de servicios de transportes públicos o colectivo que no superen los 1.500 euros anuales por persona, práctica muy habitual en los deportistas semi-profesionales.³⁰
- En caso de concesiones del derecho al uso y disfrute de una vivienda a precios inferiores al del mercado o de manera gratuita, si ésta es propiedad del club, y en el supuesto de que su valor catastral no hay sido revisado, el rendimiento en especie consistirá en el 10% del valor catastral de bien inmueble. Si ha sido revisado el rendimiento en especie será el 5% del valor catastral. Si la vivienda carece de valor catastral, para determinar el rendimiento de trabajo en especie se aplicará un 5% al valor mayor entre el precio de adquisición y el valor revisado por la administración. No obstante, el valor nunca podrá ser superior al 10% del

²⁹ Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (BOE 31 de marzo de 2007).

³⁰ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE 29 de noviembre de 2006).

resto de contraprestaciones del rendimiento de trabajo. Por otra parte, en el supuesto de que el bien inmueble no pertenezca al club, pero arrendada por este, el valor del rendimiento en especie será igual a los gastos en arrendamiento realizado por el club de fútbol. En este último supuesto no se aplicará el límite del 10% del resto de contraprestaciones del rendimiento de trabajo.³¹

- En último lugar, hay que destacar el uso o la entrega de vehículos. En caso de entrega, el rendimiento en especie será el valor de coste del vehículo por parte de la empresa más los gastos de gestión (matrícula, transportes etc.). En situación de utilización del vehículo, si ésta es propiedad de la empresa se aplica un 20% sobre el coste de adquisición más los costes de gestión para hallar el valor del rendimiento en especie. En caso, contrario a la anterior, el 20% se aplicará al valor del mercado del vehículo más los costes de gestión. Y en el supuesto mixto de uso y posterior entrega, el 20% se valorará sobre el valor de mercado del coche usado en el momento de su entrega.³²

3.1.2. Rendimiento del capital mobiliario

En el artículo 25 de la LIRPF se encuentra recogido una amplia gama de rendimientos que tienen la consideración de ser mobiliarios. Pero lo que aquí nos interesa por su vinculación con la materia objeto de estudio es el rendimiento de derecho de imagen contenido en la letra d del apartado 4 del mismo artículo. Se circunscribe dentro de los rendimientos del capital mobiliario las retribuciones procedentes de la cesión o

³¹ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE 29 de noviembre de 2006).

³² Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE 29 de noviembre de 2006).

autorización del derecho para la explotación de la imagen, sin que este proceda de la actividad económica.³³

Ha de destacarse que la cesión de los derechos de imagen por parte de un club de fútbol, que ostenta el derecho de uso de los mismos de sus futbolistas, a otras entidades para su explotación supone un rendimiento de capital mobiliario para el club. Aquí hay que tener cuidado en que las cesiones de imagen a sus respectivos clubs de fútbol por parte de los deportistas como se indicó supra, forma parte de sueldos y salarios, en consecuencia se entienden como rendimientos de trabajo a los mismos. Un ejemplo de rendimiento de capital mobiliario por cesión de la imagen puede ser que F.C. Barcelona cediera el derecho de explotación de la imagen de Messi a la marca deportiva Adidas.

También constituirán rendimientos de capital mobiliario aquellas cesiones mediante las cuales sin haber existido una relación laboral y fuera del ámbito de la actividad económica del deportista, éste cediera la explotación de su imagen a una persona o entidad.³⁴

3.1.3. Rendimiento de capital inmobiliario

Los rendimientos de Capital inmobiliario son retribuciones o contraprestaciones obtenidas por ceder temporalmente un bien inmueble propiedad nuestra, sin que ello sea una vivienda habitual y forme parte de la actividad económica (Ley nº 35, 2006, art. 21).³⁵

Sin embargo habrá que tener en cuenta que aquellas cesiones de inmuebles mediante las cuales exista un empleado a jornada completa y con contrato laboral encargado de la gestión se considerarán rendimientos de actividades económicas.

³³ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE 29 de noviembre de 2006).

³⁴ Javier L. Á., Jesús R. P., Mónica A. L., Montserrat H. Á., op. cit, pp. 406-407.

³⁵ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE 29 de noviembre de 2006).

No merece prestar mucha atención a este apartado, pues pese a que es frecuente que los deportistas tengan más de dos viviendas es poco habitual que éstos los arriende.

3.1.4. Rendimiento de actividades económicas

La LIRPF define los rendimientos de actividades económicas en su artículo 27.1 como aquellas que si bien procediendo de la actividad personal o si procede de un capital conjunto, conlleve al contribuyente ordenar sus propios recursos para la producción y oferta de productos y servicios.³⁶

El hecho de que futbolistas al margen de su vinculación contractual desarrollen actividades económicas se está convirtiendo en una tónica cada vez más habitual en los momentos en los que vivimos. En este sentido podemos encontrar multitud de ejemplos, cabe destacar el caso de Cristiano Ronaldo, quien es un ejemplo perfecto de deportista transformado en empresario. El astro portugués posee un patrimonio cercano a los 300 millones de euros y dentro de sus actividades económicas se pueden citar la marca CR7 que está presente en proyectos hosteleros, tiendas de ropa interior y ropa de cama, bar, museo, cadena de gimnasios y aplicaciones móviles. Asimismo también ha adquirido una empresa de aviación destinada al alquiler de aviones privados. Por otra parte, el deportista realiza a través de sus asesores financieros inversiones en capital variable y activos financieros. Todos los beneficios obtenidos por estas actividades tendrán que tributar como rendimientos de actividades económicas.³⁷

Por último, una práctica muy frecuente es la cesión por cuenta propia de los futbolistas de sus respectivos derechos de imagen como parte de su actividad económica. Por lo que

³⁶ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE 29 de noviembre de 2006).

³⁷ Nicolás Ribas, “*Los negocios de Cristiano*”, Crónica Global, 28 de febrero de 2018 (disponible en https://cronicaglobal.elespanol.com/deportes/cristiano-ronaldo-negocios_124100_102.html; última consulta 15/04/2018).

las rentas obtenidas de estas cesiones tendrán consideración de rendimientos de actividades económicas.

3.1.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Se entienden como ganancias y pérdidas patrimoniales la variación en la cuantía o el valor del patrimonio del contribuyente como resultado de una alteración de la composición de aquel, siempre que la ganancia o pérdida no se someta a otro tipo de impuesto por su naturaleza.³⁸

Caso muy frecuente de ganancia patrimonial puede ser el supuesto en que un futbolista vende su casa en Valencia por un precio superior al que le costó en su momento, cuando firma un contrato con otro equipo de fútbol con sede en Bilbao. El deportista al trasladarse a Bilbao tendrá que comprar otra casa allí, y la mejor forma de obtener liquidez es vender su vivienda en Valencia.

3.1.6. Los derechos de imagen

El tema de los derechos de imagen ya ha sido abordado con anterioridad de manera breve, sin embargo merece la pena detenernos a analizar los mismos, tanto por su trascendencia mediática como por las diferentes consideraciones que tienen dentro del IRPF.

Con anterioridad a la regulación de la Ley 13/1996 sobre la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen del deportista, la cesión del mismo era un medio utilizado por los clubes o SAD para evadir las retenciones de los rendimientos de trabajo.

³⁸ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE 29 de noviembre de 2006).

Por su parte, los futbolistas con la intención de eludir una tributación elevada, cedían sus derechos de imagen a sociedades que ellos mismos constituían, situados en países extranjeros o paraísos fiscales. De esta forma las rentas obtenidas no tendrán tributar en el territorio español.

En referencia a los sujetos que se someten al régimen jurídico tributario español por la cesión del derechos de imagen cabe alegar que, al circunscribirse los rendimiento obtenidos por la cesión derechos de imagen dentro del IRPF, serán sujetos todos aquellos que cumplan con los requisitos establecidos en el epígrafe 3.1 sobre “IRPF sobre deportistas”.

En cuanto a la clasificación de los derechos de imagen dentro del IRPF, existen tres consideraciones.

En primer lugar, como se ha mencionado supra en el epígrafe 3.3.1. sobre “Rendimiento de trabajo”, si los derechos de imagen son cedidos por parte del deportista a su club de fútbol, éstas constituirán rendimientos de trabajo en forma de salarios (CCFP, art. 20).³⁹ Así autores como Pedreira Menéndez establece que para que las rentas provenientes de la cesión de la imagen constituyeran rendimientos de trabajo, éstas deberá estar íntimamente relacionado con la realización del trabajo del deportista y que derive de la existencia de una relación laboral.⁴⁰

Por su parte, los rendimientos obtenidos por el club o por terceras personas como resultado de la explotación de los derechos de imagen del deportista constituyen rendimientos de capital mobiliario (Ley nº 35, 2006, art. 25.4.d).

Además, se entenderán como rendimientos de capital mobiliario aquellas cesiones mediante los cuales sin haber existido una relación laboral y fuera del ámbito de la actividad económica del deportista, éste cedere la explotación a de su imagen a una persona física o entidad.⁴¹ De este , modo se pueden citar como requisitos:

³⁹ Resolución de 21 de octubre de 2008, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional (BOE 4 de noviembre de 2008).

⁴⁰ Pereira Menéndez J., “*La doctrina del TEAC ante la cesión de derechos de imagen a sociedades holandesas*”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, vol. II, 2001, p. 2461.

⁴¹ Javier L. Á., Jesús R. P., Mónica A. L., Montserrat H. Á., op. cit., pp. 406-407

- Las rentas han de ser directamente percibidas por parte del deportista cedente de los derechos.
- La cesión no se haya realizado en el ámbito de una actividad económica.
- La ausencia de relación laboral entre el deportista cedente y la entidad cesionaria.

Por último, si el deportista explota por cuenta propia su imagen como parte de su actividad económica, sin circunscribirse en el terreno de cesiones a su club deportivo, las rentas obtenidas tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas.⁴² En consecuencia, los requisitos para la consideración de rendimientos de actividad económica por la cesión de los derechos de imagen son:

- El deportista cede su imagen por cuenta propia como parte de su actividad profesional.
- Que las cesión de imagen no se encuentre en el marco de una relación laboral.
- Ordenación propia de medios materiales y recursos humanos.⁴³
- Existencia de una persona asegurada con contrato de trabajo a jornada completa.

En resumen, pese a que los rendimientos obtenidos de la explotación del derecho de imagen están sometidos al IRPF, éstas pueden pertenecer a distintas categorías dentro del mismo.

⁴² Menéndez Moreno A., “*Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*”, Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Lex Nova, Valladolid, 2000, p. 633.

⁴³ Plaza Diego, M.A., “*Fiscalidad del derecho a la propia imagen*”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 160.

En el apartado 3.1 del presente estudio “El IRPF sobre deportistas” se ha detallado todos los requisitos que debe reunir la persona física para poder considerarse contribuyente. Lo que todas aquellas personas físicas que tengan su residencia fiscal en España tendrán que tributar por el Impuesto renta de personas físicas (en adelante IRPF). Por tanto, esto nos hace pensar que todos los deportistas residentes en España tienen que tributar por el IRPF. Sin embargo, lejos de ser así, en la sección 5ª del título X de la Ley 35/2006 contiene un régimen especial mediante el cual toda persona física que se desplace al territorio español por motivos laborales y obtenga en España su residencia fiscal podrá optar por tributar sus rentas aplicando las reglas del IRNR, siempre y cuando cumpla con una serie de requisitos que se detallarán en el epígrafe siguiente.⁴⁵

La principal diferencia entre el IRNR y el IRPF reside en el carácter más beneficioso del primeros, es decir, el IRNR con carácter general cuenta con una carga fiscal menor en comparación con el IRPF. De forma que desde el instante en que el legislador otorga al contribuyente la posibilidad de escoger entre el IRPF y el IRNR es evidente que la elección vendrá determinada por la carga tributaria más beneficiosa.

Por último, habrá que tener en cuenta que con mucha frecuencia se produce el problema de doble imposición debido a la concurrencia del IRPF de un país con el IRNR de otro. Con el fin de eliminar este problema se ha creado un sistema de convenios de doble imposición, que son acuerdos bilaterales o multilaterales de Estados en las cuales se establece el lugar de tributación del contribuyente en caso de concurrencia del IRNR con el IRPF. El contenido de estos convenios de doble imposición es diversa:

- Por un lado, encontramos los convenios que establecen la tributación exclusiva de la renta mundial en el país de residencia fiscal. De esta forma no se aplicará la normativa del IRNR.
- Por otro lado, están aquellos convenios en los cuales se establece la tributación exclusiva de la rentas en el país de su obtención. En consecuencia, será aplicable el IRNR.

⁴⁵ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE 29 de noviembre de 2006).

- O que se fije una forma mixta de tributación, es decir, la renta se someterá a gravamen de forma compartida. Se entiende por tanto, que en este supuesto es de aplicación el IRNR⁴⁶.

Definida el concepto del IRNR y su alcance en las distintas clases de convenios se pasará a analizar la Ley Beckham relativa a la imposición a extranjeros que llegan a España para desarrollar su actividad profesional.

3.2.1. Ley Beckham

El nombre de esta ley se debe al futbolista David Beckham, que es uno de los primeros futbolista en acogerse a esta ley. La Ley Beckham se encuentra regulado en el artículo 93 LIRPF incorporado por el artículo 111 del Real Decreto 687/2005 de 10 de julio. En ella se permite la tributación por IRNR a aquellas personas que adquieran su residencia fiscal en España con motivo a su desplazamiento al país ibérico siempre y cuando se cumplan:

- Que la llegada a España se deba a la existencia de un contrato de trabajo.
- Trabajo efectivo en el territorio español y en una empresa que tenga su residencia en España.
- Que la rentas obtenidas como consecuencia del contrato de trabajo no se encuentre circunscrita en ninguna exención de tributación del IRNR.
- Que en los diez años anteriores a la llegada al territorio español no haya sido residente del mismo.

⁴⁶ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE 29 de noviembre de 2006).

Como se ha mencionado anteriormente, el tipo de gravamen del IRNR es más laxa que el IRPF. Por ello, la promulgación de esta ley supone un incentivo importante para la atracción de profesionales cualificados e talentosos. La ley en concreto permite la tributación por IRNR en el primer año de desplazamiento y en los cinco periodos siguientes.⁴⁷ En consecuencia, todos aquellos deportistas que se desplacen a España para desarrollar su actividad deportiva y siempre que cumplan con los requisitos establecidos gozarán de las ventajas que proporciona el IRNR.

Pese al carácter beneficioso de esta normativa, las sucesivas modificaciones han incorporado nuevas limitaciones suponiendo de este modo un duro golpe para el deporte. Por un lado, cabe mencionar la disposición final decimotercera de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre que modifica el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF que establece 600.000 euros como límite máximo sometido al IRNR por cada ejercicio.⁴⁸ Por otro lado, hay que destacar el artículo 1.59 de la Ley 26/2014 de 27 de noviembre por el que excluye directamente de la aplicación del IRNR a los deportistas profesionales si éstos tienen su residencia habitual en España, es decir, que cumplan con los requisitos del artículo 9 de la Ley IRPF. De modo que a a partir de la entrada en vigor de esta ley todos los deportistas profesionales que tengan su residencia habitual en España deben tributar por IRPF.⁴⁹

En mi opinión, si bien las modificaciones han supuesto una mayor coherencia tributaria, se está desincentivando el deporte como principio rector de la Norma Fundamental, pues se está restando motivos a los deportistas extranjeros de primer nivel para desplazarse a España, y de este modo dificulta el incremento de la popularidad de determinadas disciplinas deportivas por no tener personalidades representativas.

⁴⁷ Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, para regular el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y se eleva el porcentaje de gastos de difícil justificación de los agricultores y ganaderos en estimación directa simplificada (BOE 11 de julio de 2005).

⁴⁸ Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE 24 de diciembre de 2009).

⁴⁹ Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE 28 de noviembre de 2014).

4. IMPOSICIÓN INDIRECTA SOBRE EL CONSUMO Y LA CIRCULACIÓN DE BIENES Y DERECHOS

Además de las imposiciones directas, el hecho deportivo también está afecto a una serie de impuestos indirectos. En este apartado se van analizar brevemente los tipos de tributos que afectan de manera indirecta al deporte en general. En concreto estudiaremos:

- Impuesto sobre el valor añadido (en adelante IVA).
- Impuesto sobre transmisiones patrimonial y actos jurídicos documentados (en adelante ITPAJD).
- Impuesto sobre primas de seguros (IPS).

4.1. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

El IVA viene recogido en el artículo 1 de la Ley 36/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido que considera el mismo como un impuesto que grava generalmente sobre el consumo. En concreto, el impuesto grava sobre la entrega de bienes y la prestación de servicios, las importaciones de mercancías y la adquisición intercomunitaria de bienes. Ha de tenerse en cuenta que el IVA es una materia sometida a la labor de armonización de la Unión Europea, por ello en el IVA impera el principio de neutralidad. Los bienes y servicios relacionados con el deporte tampoco son ajenas a este tipo de tributos.⁵⁰ En este respecto se pueden mencionar los siguientes casos sometidos al IVA:

- Venta de entradas: actividad sujeta a IVA y no exenta.

⁵⁰ Javier L. Á., Jesús R. P., Mónica A. L., Montserrat H. Á., op. cit., pp. 122-123.

- Actividades de bar llevado a cabo por el propio club o SAD en nombre propio: actividad sujeta a IVA y no exenta.
- Actividades del bar realizados por un arrendatario: como las cantidades satisfechas por parte del arrendatario en favor del arrendador lleva incorporado IVA, éste tendrá derecho a repercutir el IVA a los consumidores. Por ello, es una actividad sujeta a IVA y no exenta.
- Contratos de patrocinio: en ellos, se establece un acuerdo entre el patrocinador y el patrocinado mediante el cual el patrocinado recibe una ayuda económica a cambio de colaborar en publicidad con el patrocinador. Estas ayudas llevan IVA y corresponde al patrocinado repercutir el mismo.

No obstante, podemos encontrar ciertas excepciones recogidas en la propia Ley 37/1992, de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Convenios de colaboración: son contratos celebrados a título gratuito por parte de la entidad deportiva, mediante los cuáles, ésta solo quedará comprometido a mencionar la existencia de la colaboración con la empresa de quien se haya obtenido la ayuda económica. En este caso, este tipo de convenios no están sujetos por el IVA, sino por IRPF (Ley nº 49, 2002, art. 25).
- Servicios a deportistas, siempre que estén relacionados con la práctica deportiva y sean prestados por entidades de derecho público, federaciones deportivas, entidades deportivas privadas de carácter social, Comité Olímpico Español, Comité Paralímpico Español (Ley nº 37, 1992, art. 20. Uno. 3.º).
- Importación de productos de medicina o farmacéuticos destinados al uso para competiciones deportivas internacionales (Ley nº 37, 1992, art. 43).

- Importación de copas y medallas con carácter simbólico concedidas en un país extranjero y entregadas a personas que tengan su residencia fiscal en España en reconocimiento de méritos deportivos (Ley nº 37, 1992, art. 47. 2.º).
- Importaciones de documentos turísticos, destinados a ser distribuidos gratuitamente con fines de propaganda para asistir a eventos deportivos fuera de la Comunidad, siempre que la publicidad comercial privada contenida en el documento sea inferior al 25% (Ley nº 37, 1992, art. 51.1.º).⁵¹

Una problemática frecuente en el mundo del fútbol es si las entidades deportivas pueden deducir el IVA soportado de sus respectivas relaciones con los proveedores. En este aspecto, si todas las actividades realizadas por la compañía están sujetas al IVA, y no están exentas, la entidad deportiva puede deducirse todo el IVA soportado de los proveedores. Sin embargo esta situación no ocurre con frecuencia, pues como se ha observado anteriormente existen actividades que están exentas del IVA, de modo que no se podrá decir que todo el IVA soportado por la entidad deportiva pueda deducirse. En consecuencia nos podemos encontrar ante 3 supuestos:

- Que haya gastos facturados (IVA soportado), como resultado de actividades realizadas por entidades en las que se repercute IVA a los destinatarios (actividades de bar realizadas por la propia entidad, venta de entradas etc.).
- Existencia de gastos facturados (IVA soportado), como resultado de actividades realizadas por entidades por las que no se repercute IVA a los destinatarios (gastos en la equipación de los jugadores, gastos de conservación de las instalaciones).
- Existencia de gastos comunes a actividades que repercuten IVA por un lado, y por otro, actividades que no repercuten IVA (suministro de agua y eléctrico de los vestuarios, del bar y del estadio deportivo).

⁵¹ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 29 de diciembre de 1992).

4.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)

Cabe destacar que esta clase de tributos no tienen una afección relevante al fenómeno deportivo. Sin embargo, siempre que concurren transmisiones patrimoniales onerosas, actos jurídicos documentados u operaciones societarias entrará en escena este gravamen. Esto no conlleva que todo hecho imponible mencionado anteriormente se sometan de manera inexcusable al ITPAJD, pues en el artículo 45.I.C.14.^a del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el artículo 88.I.C.14.^a del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se establecen una serie de exenciones:⁵²

- Aquellos actos que se requieran para la transformación obligatoria en sociedad anónima deportiva (en adelante SAD) de clubes deportivos que tienen presencia en competiciones oficiales profesionales.
- Constitución de una SAD con motivo de administrar un club profesional.
- Asunción de deudas por parte de la Liga de Fútbol Profesional para facilitar la conversión en SAD de aquellos clubes hayan suscrito convenios particulares con ellos.⁵³

Como ejemplo de tributación por ITPAJD podemos citar la compra de un inmueble por parte de una SAD, que al ser una transmisión patrimonial onerosa tributará por ITPAJD y no por IVA.

⁵² Carretero Lestón, J.L., “*Normas tributarias de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte*”, Revista Española de Derecho Deportivo, núm. 1, 1993, pp. 27 y ss.

⁵³ Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE 20 de octubre de 1993).

Otro ejemplo podría ser el sometimiento con carácter general al ITPAJD de aquellos documentos notariales otorgados como consecuencia de operaciones realizadas por una SAD. Estos documentos tendrán la consideración de actos jurídicos documentados.

4.3. Impuesto sobre las Primas de Seguros (IPS)

La principal cuestión que se plantea en este epígrafe es si las primas de seguros obligatorias que cubra los riesgos de salud de los deportistas que participan en competiciones oficiales del artículo 59.2 de la Ley Estatal del Deporte están exentas o no de los impuestos sobre las primas de seguros.

La respuesta a esta pregunta lo encontramos en el artículo 12. Cinco LIPS, que confirma la exención de los seguros obligatorios en su apartado a).⁵⁴

⁵⁴ Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE 31 de diciembre de 1996).

5. FRAUDE FISCAL Y EL DEPORTE

Será objeto de estudio del presente apartado el fraude fiscal en el ámbito deportivo, en concreto se analizará el concepto de fraude fiscal, los principales mecanismos para la evasión fiscal (economía sumergida), las infracciones tributaria y las medidas tendentes a impedir el fraude fiscal. Al mismo tiempo se proporcionarán una serie de ejemplo actuales de fraude fiscal en el ámbito deportivo para un conocimiento más exhaustivo sobre el tema.

5.1. Concepto de fraude fiscal

Se entiende por fraude fiscal al conjunto de actividades encaminadas a la evasión de impuestos realizadas conscientemente en determinados ejercicios económicos en detrimento del Estado. De este modo, el supuesto defraudador retiene en su posesión de manera ilícita capitales que pertenecen al Estado. Una práctica habitual es la presentación de documentos y declaraciones adulterados de forma ociosa.

El concepto de fraude fiscal lo podemos encontrar en los artículos 15 y 16 de la LGT relativa al conflicto de normas y simulación respectivamente. Pero antes de proceder al estudio de cada artículo resulta conveniente analizar el artículo 6.4 CC, en donde se nos proporciona una definición del fraude de ley en términos generales. Para el citado artículo 6.4 CC se considera fraude de ley cualquier acto ejecutado bajo el amparo de una norma de cobertura que busca un resultado prohibido o contrario al ordenamiento jurídico, sin perjuicio de la aplicación de la norma que se haya eludido.⁵⁵ Como complemento al concepto cabe reseñar la STC de 21 de diciembre 2000 emitida por el Tribunal Supremo (TS) que entiende como fraude de ley todo daño infringido como consecuencia de actos o mecanismos que tratan de eludir las reglas de derecho sin que suponga un

⁵⁵ Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (BOE 25 de julio de 1889).

enfrentamiento frontal, sino que a través de normas de cobertura.⁵⁶ A modo de resumen para que un acto se considere realizado en fraude de ley se requiere:

- Existencia de una norma de cobertura, que no es otra que la norma al que se acoge el supuesto defraudador para eludir la aplicación de la norma considerada menos favorable.
- Acto simulado o aparentemente lícito.
- Que el acto persiga un resultado prohibido o en contra del ordenamiento jurídico.⁵⁷
- Que la norma de cobertura no ofrece una protección suficiente ni directa del acto realizado por el defraudador.

Respecto del artículo 15 LGT, ésta se refiere al conflicto en la aplicación la norma tributaria. Esta norma entiende por conflicto en la aplicación de la norma tributaria, cualquier acto por el cual se eluda la realización del hecho imponible, sea parcial o totalmente o se reduzca el base imponible o la deuda tributaria por medio de actos impropios o artificiosos y que no produce otros efectos económicos o jurídicos que los del ahorro fiscal.⁵⁸

En lo que se refiere al artículo 16 LGT, en todos los actos o negocios simulados, el hecho imponible sobre el que se grava es el que efectivamente se haya ejecutado. La regularización de la situación simulada llevará consigo intereses de demora y sanción pertinente.⁵⁹

⁵⁶ Sentencia Tribunal Supremo 21 de diciembre 21/2000. Fragmento del mismo "es sinónimo de daño o perjuicio conseguido mediante un medio o mecanismo utilizado a tal fin, valiendo tanto como subterfugio o ardid (...) e implica en el fondo un acto contra legítimo por eludir las reglas del derecho, pero sin un enfrentamiento frontal, sino al revés, buscando unas aparentes normas de cobertura", de forma que "requiere como elementos esenciales una serie de actos que pese a su apariencia de legalidad, violen el contenido ético de los preceptos en que se amparan ya se tenga o no conciencia de burlar la ley".

⁵⁷ José Joaquín E.M., "*Fraude fiscal y amnistía tributaria*" (trabajo de fin de grado), Universidad Miguel Hernández, Elche, 2015-2016, p.5.

⁵⁸ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003).

⁵⁹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003).

Por último, el fraude fiscal también se encuentra insertado en el Código Penal español (CP), concretamente en el título XIX de su Libro II sobre delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social.

Así pues el artículo 305 del CP entiende que existe fraude fiscal y delito contra la Hacienda pública cuando por acción u omisión se eluda el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, o se obtenga indebidamente devoluciones o se disfrute beneficios fiscales de la misma forma. El propio artículo matiza exigiendo que ha de defraudarse una cuantía superior 120.000 euros para poder imponer una pena prisión de uno a cinco años y una multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada, a excepción de que el supuesto defraudador haya regularizado su situación tributaria.⁶⁰

Se entenderá que el obligado tributario ha regularizado su situación tributaria cuando éste reconozca y pague la deuda tributaria antes de que se le notifique por parte de la Agencia Tributaria el inicio de investigación sobre su situación; o antes de la querrela o denuncia por parte del Ministerio Fisca, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate; o previo iniciación de diligencias por parte del Juez de Instrucción o el Ministerio Fiscal.⁶¹

5.2. La economía sumergida

La economía sumergida también conocida como economía negra es la suma de la economía informal (elusión fiscal) y la economía ilegal (evasión o fraude fiscal). Se define como el conjunto de actividades económicas que se escapan del control de la administración pública, por lo que circulan en el ámbito nacional e internacional sin que

⁶⁰ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE 24 de noviembre de 1995).

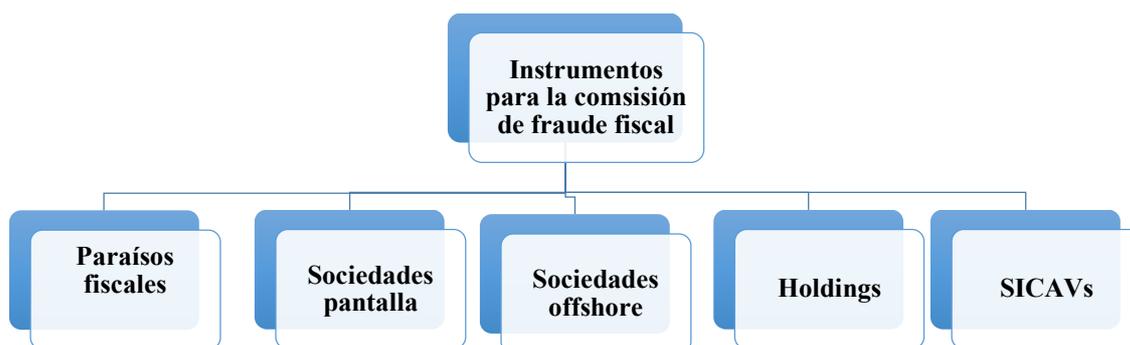
⁶¹ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE 24 de noviembre de 1995).

se haya declarado, de allí el concepto de “dinero negro”. La existencia de este tipo economías suponen un mal general para la sociedad misma pues implica una menor recaudación por parte de la Administración pública por lo que se aumenta el déficit público y obliga al Estado a recurrir a los recortes sociales y a la subida de impuestos para paliar la situación.⁶²

Para concienciar a la sociedad de los graves consecuencias del este tipo de economías la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) ha creado el “Portal de educación Cívico-Tributaria” destinado a incentivar a los más pequeños para que los mismo se conciencien socialmente en materia tributaria.

En la actualidad podemos encontrar infinitas maneras o medios de acometer el fraude fiscal. Estamos antes la ingeniería fiscal, que no es otra cosa que estrategias y maniobras planificadas encaminadas a la evitación o reducción del pago de impuestos por medio de testaferreros, empresas pantalla y operaciones diversas de carácter simulador.

Figura 3. Instrumentos para la comisión de fraude fiscal



Fuente: elaboración propia (2018).

⁶² “¿Qué es la economía sumergida?”, Vivus Finance, 27 de diciembre de 2017 (disponible en <https://www.vivus.es/blog/prestamopedia/la-economia-sumergida/>; última consulta 24/05/2018).

5.2.1. Paraísos fiscales

Hoy en día los paraísos fiscales se han convertido en la principal preocupación de las instituciones internacionales en su lucha contra el fraude fiscal. Según la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) “*es un instrumento de competencia fiscal perjudicial*”. Y de acuerdo con expertos de la Hacienda pública “*son territorios de baja o nula tributación que, mediante normas específicas internas, garantizan la opacidad de las transacciones, con la ausencia absoluta de registros, formalidades y controles*”.⁶³

Para acabar con la opacidad existente en estos territorios y reducir el número de países dentro de la lista internacional de paraísos fiscales la OCDE en el año 2009 dio la oportunidad a los paraísos fiscales de abandonar la lista negra siempre y cuando acrediten la existencia de una docena de acuerdos de el intercambio de información con otros Estados integrantes de la OCDE.⁶⁴

El ministro de economía y finanzas de la UE a finales de diciembre de 2017 elaboró una lista negra compuesta por 17 países (Samoa Americana, Barbados, Bahrein, Bahamas, Guam, Corea del Sur, Macao, Islas Marshall, Mongolia, Namibia, Palau, Panamá, Santa Lucía, Samoa, Trinidad y Tobago, Túnez y Emiratos Árabes Unidos).⁶⁵

Estos países ofrecen a los no residentes tipos impositivos muy bajos, formulan pocas preguntas a cerca de la procedencia de sus rentas y ofrecen poca colaboración con respecto al país origen del contribuyente. Por lo que los convierten en grandes captores de economía exterior, especialmente rentas procedentes de actividades ilícitas del narcotráfico y del contrabando, así como dinero proveniente de personas físicas o

⁶³ “¿Qué son, dónde están y cómo funcionan los paraísos fiscales?”, La Información, 15 de febrero de 2016 (disponible en https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/politica-economica/que-son-donde-estan-y-como-funcionan-los-paraisos-fiscales_thsx4j7dzw8oo51hivsim7/; última consulta 24/05/2018).

⁶⁴ La Información, op. cit.

⁶⁵ Pablo R.S. “Consulte la 'lista negra' de paraísos fiscales de la UE...y la 'lista gris'”, EL MUNDO, 6 de diciembre de 2017 (disponible en <http://www.elmundo.es/economia/macroeconomia/2017/12/06/5a26fdade5fdeaf1b8b459a.html>; última consulta 24/05/2018).

jurídicas con gran poder económico, como es el caso de los deportistas de élite, que pretenden reducir su base imponible, dando lugar a la fuga de capitales y la economía sumergida.

5.2.2. Sociedades *offshore*

Las sociedades *offshore* u opacas son sociedades mercantiles constituidas en un paraíso fiscal por parte personas no residentes de la misma y con domicilio fiscal y social en otro país. Características:

- Inscripción en el registro mercantil del paraíso fiscal por parte de abogados o agentes especializados ante la jurisdicción *offshore*.
- Ausencia de operaciones económicas en el país en donde se constituye la sociedad. No se puede utilizar mano de obra local y los directivos no puede tener su domicilio en el paraíso fiscal. Estas sociedades están controladas desde fuera por no residentes y únicamente cumplen con la función de domicilio legal de la sociedad a efectos de la aplicación de una legislación tributaria más favorable.⁶⁶
- Confidencialidad estricta. El verdadero titular o propietario de la entidad se oculta bajo el testafarro, que es quien pone su nombre para la dirección de la sociedad.
- Opacidad informativa. Inexistencia de transparencia e información a cerca de los propietario, la actividad empresarial o beneficiarios de determinados bienes.

⁶⁶ Patricia E., “¿Qué son las sociedades *offshore*?”, Noticias Jurídicas, 5 de abril de 2016 (disponible en <http://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/10995-iquest%3Bque-son-las-sociedades-offshore/>; última consulta 27/05/2018).

Estas sociedades con el único cumplimiento de las tasa anuales de licencia se beneficiarán de la exención del pago de tributos. No están sometida a ningún tipo de impuestos ya que no obtienen rentas susceptibles de gravamen en el país de su domicilio.

Un caso significativo puede ser los “papeles de Panamá”, mediante los cuales personalidades como Lionel Messi, Bertín Osborne e incluso el ministro de Industria José Manuel Soria tenían sociedades *offshore* en dicho país. Una técnica que han empleado para dificultar la búsqueda de capitales que entran a estas sociedades ha sido la de adquirir una sociedades *offshore* con otra de la misma naturaleza pero con distinta localización, de este modo se imposibilita el seguimiento del dinero evadido.⁶⁷

5.2.3. Sociedades pantalla

Las sociedades pantalla o llamados también sociedades fantasma son aquella sociedades mercantiles que se constituyen sin actividad económica, estructura formal e incluso a veces no cuenta ni con trabajadores. No siempre se constituyen en territorios considerados paraísos fiscales pero su fin último es cambiar el tratamiento o la consideración de las rentas obtenidas o desviar los beneficios a paraísos fiscales para obtener una rebaja de la carga tributaria o la eliminación completa del mismo.⁶⁸

Un ejemplo para entender mejor el término puede se el hecho de que un deportista constituyese una sociedad para canalizar las rentas que obtiene de su trabajo. Con esta maniobra el deportista puede lograr que considerasen sus rentas de trabajo como rentas de la sociedad y consecuentemente en vez de tributar por el IRPF que tiene un tipo impositivo superior tributaba por el Impuesto sobre Sociedades o IS (25%). Ante el conocimiento de la posibilidad de regularización de su situación por parte de la Agencia

⁶⁷ José Joaquín E.M., op. cit, pp. 19-22.

⁶⁸ Gerard C., “*Cómo funciona una sociedad pantalla*”, *economiafulltime*, 2012 (disponible en <http://www.economiafulltime.com/2012/09/como-funciona-una-sociedad-pantalla.html>; última consulta 01/06/2018).

Tributaria, el deportista puede presentar anticipadamente una declaración complementaria de su IRPF y evitar así una posible sanción pecuniaria.

5.2.4. Sociedades de Inversión de Capital Variable

SICAVs o Sociedades de Inversión de Capital Variable son sociedades que para su constitución requieren 100 socios y un capital social inicial de 2,4 millones. En ellas los inversores invierten su dinero para la ejecución de todo tipo de operaciones financieras. El principal incentivo para invertir en este tipo de sociedades es que sus operaciones tributan a un tipo impositivo del 1%. Los accionistas solo tributarán por IRPF o IS en caso de reparto de beneficios (venta de acciones o reparto de dividendos), pero a diferencia de los fondos de inversión, en las SICAVs no establecen obligaciones para retirar el capital invertido, por lo que el pago del tributo (IRPF o IS) diferirá hasta que el accionista decida retirar su inversión. En consecuencia, las SICAVs encuentran su razón de ser en una menor tributación y una mayor reinversión de capital.⁶⁹

Ha de resaltarse que hasta el año 2010, los accionistas anotaban las distribuciones de beneficios como devoluciones de capital o de prima de emisión, de esta suerte no existía plusvalías sino capital aportado. Como resultado los accionistas no tendrían la obligación de soportar cargas tributarias del IRPF o IS ya que no existía beneficios. Sin embargo, a partir de 2010 esto ya no podía producirse, Elena Salgado, ex- vicepresidenta económica del Gobierno, modificó la fiscalidad de los SICAVs en la cual sometía a gravamen, como rendimiento de capital mobiliario, las devoluciones o disminuciones de capital. En el ámbito del IS se adoptó una medida analógica. Estas medidas se extendían a los partícipes de sociedades de naturaleza equivalente en el extranjero.⁷⁰

⁶⁹ José Joaquín E.M., op. cit, pp. 23-24.

⁷⁰ Miguel J., “*Hacienda tapa por adelantado el agujero fiscal de las Sicav para evitar la fuga de capitales*”, El País, 30 de septiembre de 2010 (disponible en https://elpais.com/economia/2010/09/30/actualidad/1285831978_850215.html; última consulta 03/06/2018).

5.2.5. *Holdings*

Un *holding* es una agrupación o un conglomerado de empresas que está bajo control, dirección y administración de una empresa principal, denominada *holding* que posee gran parte o la totalidad de las acciones de estas empresas. El principal objeto de un *holding* es la tenencia de participaciones de terceras empresas. Los *holdings* han de realizar una actividad económica, ya que en caso contrario se tratarían de una simple sociedad de carácter patrimonial. Presupuestos básicos de un *holding*:

- Mínimo de 5% de participación en las sociedades participadas.⁷¹
- Dirección y administración de las participaciones.
- Organización de recursos materiales y personales.

En cuanto a las ventajas desde el punto de vista fiscal podemos señalar la exención de tributación en caso de reparto de dividendos de sociedades participadas, y la posibilidad de optar por el régimen especial de grupos de entidades a efectos del IVA o el régimen especial del Impuesto sobre sociedades de consolidación fiscal siempre y cuando concurren con los requisitos exigidos por la ley.⁷²

5.3. Medidas antifraude

En este capítulo nos centraremos en los principales mecanismos existentes para combatir el fraude dentro del ámbito territorial español. Concretamente nos referiremos a la

⁷¹ Noemí L.V., “*La sociedad holding como modelo de organización fiscalmente eficiente del patrimonio empresarial familiar*”, manubens, 5 de mayo de 2017 (disponible en <http://www.manubens.com/noemi-lopez-valverde/la-sociedad-holding-como-modelo-de-organizacion-fiscalmente-eficiente-del>; última consulta 04/06/2018).

⁷² José Joaquín E.M., op. cit, pp. 24-25.

tipificación de infracciones tributarias y las medidas formales aplicables (normas de control dentro de la LGT, convenios internacionales entre Estados y bancos y acuerdos de doble imposición).

5.3.1. Infracciones tributarias

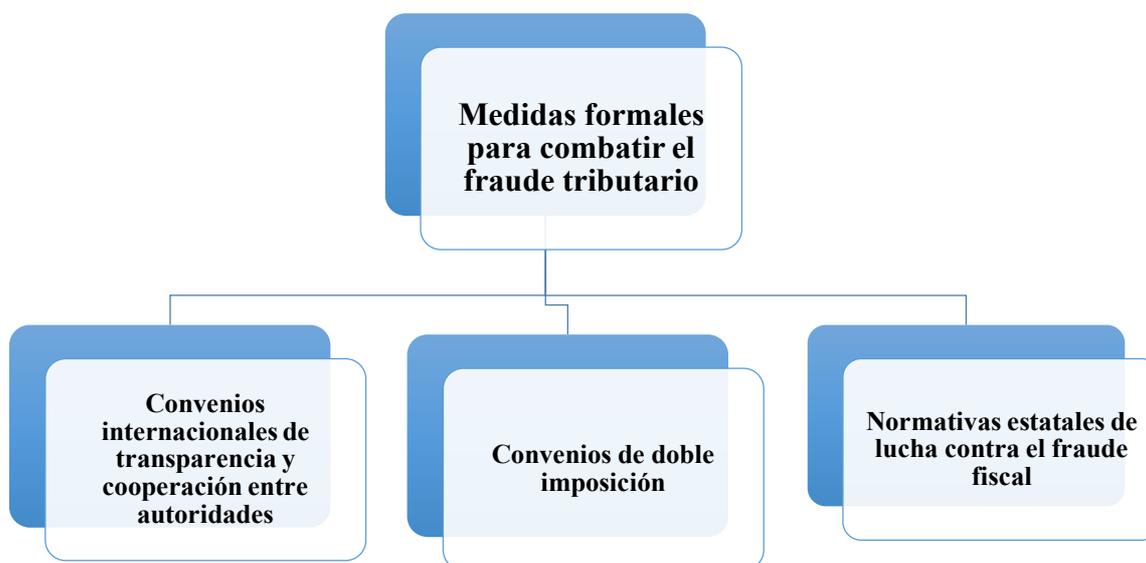
Son infracciones tributarias toda acción u omisión que supongan una violación de la legislación tributaria, es decir, las acciones u omisiones han de estar recogidas por la ley para ser considerados como infracciones. Las sanciones asociadas a los mismos tienen carácter general de ser pecuniarias y se dividen en leves, graves y muy graves. Ha de destacarse el principio de personalidad de las sanciones tributarias aplicable a las personas físicas, de modo que éstas no podrán transmitirse *mortis causa* (herencias o legados). No así en el caso de personas jurídicas disueltas, como consecuencia de sanciones tributarias impuestas, en la que se admite la sucesión *mortis causa*.⁷³

5.3.2. Medidas formales aplicables

En el presente apartado se estudiará las medidas formales del que dispone el Estado español para luchar contra los actos fraudulentos tendentes a evadir y reducir la base impositiva.

⁷³ José Joaquín E.M., op. cit, pp. 36-38.

Figura 4. Medidas formales para combatir el fraude tributario



Fuente: elaboración propia (2018).

5.3.2.1. Convenios internacionales

Años atrás no existían convenios de transparencia y cooperación entre los distintos países que conforman la UE por lo que se favorecía la opacidad y el fraude fiscal. Sin embargo, hoy en día cada vez es más común los convenios entre países para evitar y perseguir el fraude.

Un claro ejemplo de esto es el Convenio Suiza-España basado en la transparencia bancaria y la cooperación entre autoridades y bancos para perseguir actuaciones fraudulentas de los contribuyentes españoles. Un caso llamativo fue el del banco HSBC, en principio los bancos extranjeros debían cooperar y ofrecer toda la información necesaria en caso de requerimiento por parte de la AEAT cuando ésta abra una investigación oficial. Pero en vez de acatar este principio, el supuesto banco suizo decidió asesorar a sus clientes aconsejándoles que debían cambiar la titularidad de sus cuentas a

testaferros o familiares. Con esto el banco defraudó más de 100.000 millones de dólares y fue sancionado en 2013 con una multa de 1.467 millones de euros.⁷⁴

El caso de HSBS junto a otros muchos escándalos de fraude fiscal han sido el detonante de un cada vez mayor intercambio de información y datos entre los distintos países. De acuerdo con la información proporcionada por el Ministerio de Hacienda y Función Pública actualmente España cuenta con acuerdo unilaterales de intercambio de información con Andorra (23/11/2010), Aruba (23/11/2009), Bahamas (15/07/2011), Bermudas (30/09/2009), Curaçao (24/11/2009), EEUU (01/07/2014), Guernsey (10/11/2015), Islas Caimán (23/12/2010), Islas Cook (08/06/2011), Isla de Man (03/12/2015), Jersey (17/11/2015), Macao (27/06/2013), Mónaco (06/03/2013), Santa Lucía (23/05/2011), San Marino (06/06/2011), San Martín (24/11/2009), San Vicente y las Granadinas (18/05/2011).⁷⁵ Además, en el año 2014 España se adscribió al acuerdo multilateral para el intercambio automático de información de cuentas financiera en la cual hubo 50 países firmante.⁷⁶

5.3.2.2. Acuerdos de doble imposición

La principal función de los convenios de doble imposición (en adelante CDI) es evitar que las rentas en el extranjero de un contribuyente se someta a la carga tributaria de dos países. Como se ha mencionado supra en el apartado 3.2. “Impuesto Rentas No Residentes” los convenios de doble imposición pueden ser bilaterales (solo entre dos países) o multilaterales (entre más de dos países) y en cuanto al contenido ésta puede otorgar o bien potestad exclusiva para el cobro de impuestos a la autoridad tributaria del

⁷⁴ José Joaquín E.M., op. cit, pp. 38-39.

⁷⁵ Hacienda y Función Pública, Acuerdos de intercambio de información, (02-02-2016), Gobierno de España (disponible en http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/AcuerdosII/Paginas/AII_Alfa.aspx; última visita 05/06/2018).

⁷⁶ Hacienda y Función Pública, Acuerdo multilateral entre autoridades competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, Gobierno de España (disponible en http://www.minhfp.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/Acuerdos%20de%20Intercambio%20de%20Información/AII_Multi_Cuentas_Financieras.PDF; última visita 05/06/2018).

país de residencia del contribuyente, o potestad exclusiva a la autoridad del país fuente, o potestad compartida entre países.

Hoy, España es parte de 102 CDI, de las cuales 93 están en vigor y el resto en fases de aprobación.⁷⁷

En el ámbito tributario estos CDI además de prevenir la tributación doble clarifican cómo debemos pagar nuestros impuestos. De esta forma se evitarían maniobras por parte del contribuyente de tributar su renta en aquel país en donde la carga impositiva resulta ser menor. A modo de ejemplo podemos citar uno de los convenio más recientes firmados por España con Andorra (07/12/15) que establecen las reglas de tributación en cada caso evitando de esta forma el *fórum shopping* por parte de los contribuyentes.⁷⁸

5.3.2.3. Normativa interna

Con la finalidad de acabar y luchar con los actos fraudulentos se han puesto en marcha una diversidad de normativas tributarias, de adecuación de la normativa financiera y presupuestarias. Cabe mencionar la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, que en su artículo 7 limitaba el pago en efectivo de aquellas operaciones comerciales en las que una de las partes actúa como empresario o profesional y la cantidad pactada sea igual o superior a los 2.500 euros. De esta forma, la Hacienda tendrá un mayor control y conocimiento sobre la procedencia del dinero en cada operación comercial, reduciendo la opacidad.⁷⁹

⁷⁷ José Joaquín E.M., op. cit, p. 41.

⁷⁸ Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho "Ad Referéndum" en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015 (BOE 7 de diciembre de 2015).

⁷⁹ Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE 30 de octubre de 2012).

Por su parte, en el supuesto de operaciones bancarias que supongan ingresos o retiradas de capitales superiores a 3.000 euros, las entidades bancarias tendrán la obligación de informar a la AEAT sobre la identidad de la persona autor de las operaciones para que ésta pudiera proceder a las correspondientes investigaciones. Además de esto, se exige una comunicación constante entre el AEAT y las entidades financieras, de modo que todos los datos bancarios del contribuyente aparecerán reflejados en los datos fiscales a la hora de que éste presente su declaración de la renta.⁸⁰

En concreto, para combatir el blanqueo de capitales los bancos deberán informar a tiempo a la AEAT las siguiente operaciones:

- Transacciones u operaciones con billetes de 500 euros, con independencia de si supera o no los 3.000 euros.
- Cualquier tipo de operaciones que superen los 10.000 euros.
- Créditos y préstamos por un valor superior a los 6.000 euros.⁸¹
- Cobros y pagos en efectivo superiores a 3.000 euros.

5.4. Actualidad, fraude fiscal y el hecho deportivo

En este último epígrafe nos centraremos en los escándalos fiscales en el ámbito deportivo más destacados en los últimos años.

⁸⁰ Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE 30 de octubre de 2012).

⁸¹ José Joaquín E.M., op. cit, p. 43.

5.4.1. Caso Messi

Con el fin de administrar sus derechos de imagen y obtener ventajas fiscales Lionel Messi a través de su padre constituyó en el año 2004 la sociedad Sports Consultants Ltd. en Belice, territorio considerado paraíso fiscal, al que se cedió los derechos de imagen del jugador.

En el año 2005, se firmó un contratos de licencia con la empresa Sport Enterprises Ltd con domicilio social en Reino Unido (comisiones de entre 5% y 8%) y la sociedad Lazario GMBH con sede en Suiza (comisiones del 6%). Suiza e Inglaterra son países con las que España tiene CDI, de forma que los ingresos obtenidos por el jugador no pasaban por la AEAT.⁸²

A través de la opacidad y la falta de transparencia de los países paraíso fiscales se estimó que Messi defraudó 4,1 millones de euros durante los años 2007, 2008 y 2009, ya que no tributó 10,1 millones de euros procedentes de la explotación de sus derechos de imagen. Con ello, el jugador fue multado con 2 millones de euros y su padre con 1,3 millones de euros, además de la pena de prisión interpuesta a él y a su padre con 21 meses y 15 meses respectivamente con posibilidad de aplicar la atenuante por reparación de daños.⁸³

5.4.2. Caso Rafael Nadal

El tenista Español número uno en el ranking mundial actualmente tributó por los rendimientos de sus derechos de imagen por medio de las sociedades Debamina, SL, Goramendi Siglo XXI y Aspemir, SL que se encontraban en el País Vasco, concretamente en Guipúzcoa.

⁸² Reyes R., “*El Supremo ratifica la condena de 21 meses de cárcel a Messi por fraude fiscal*”, El País, 25 de mayo de 2017 (disponible en https://elpais.com/deportes/2017/05/24/actualidad/1495623767_529582.html; última consulta 06/06/2018).

⁸³ Sentencia Audiencia Provincial de Barcelona de 5 de julio de 2016 N°110/15

Rafa controlaba el 99,35% del capital social de Debamina SL que tenía como administrador único a su padre Sebastián Nadal. Por su parte, Debamina SL poseía el 100% de las acciones de Aspemir SL y tenía control sobre Goramendi Siglo XXI.⁸⁴

Estas sociedades se constituyeron como Sociedades de Promoción Empresarial (SPE), forma societaria extinta actualmente en España. La antigua Norma Foral del impuesto sobre sociedades requería para la aplicación del tributo foral la realización de actividades económicas, la no cotización en bolsa de sus títulos, un capital social inicial de más de tres millones de euros y una permanencia mínima de la empresa de 5 años. Si bien las sociedades cumplían con los requisitos establecidos por la ley, éstas tenían como objetivo la consecución de la aplicación de un régimen fiscal más favorable ya que no desempeñaban ninguna actividad en el País Vasco pero sí en Baleares.

Las ventajas o beneficios fiscales de estas maniobras resulta evidente, pues el impuesto sobre sociedades en el ámbito estatal se situaba en torno al 30% mientras que la tributación foral era próxima al 1 %.

Con ello y tras las investigaciones de AEAT se concluyó que las sociedad se habían creado de manera artificiosa con el único fin de reducir la carga fiscal de los rendimientos del tenista. Por tanto, Rafa se vio obligado a regularizar su situación tributaria y trasladar esas sociedades al lugar donde efectivamente tenía su centro de actividades empresariales, en este caso Baleares.⁸⁵

5.4.3. Caso Neymar

Aquí estamos ante un supuesto de sociedades pantalla. La Tercera Sala del tribunal Regional de la Tercera Región de Brasil en el año 2017 multó al futbolista brasileño a

⁸⁴ Andrés T. I., “Fiscalidad del deporte”, (trabajo de fin de grado), Universidad Miguel Hernández, Elche, 2015-2016, pp. 42- 44.

⁸⁵ José M. I., “Hacienda investiga a Rafael Nadal y le obliga a cambiar de domicilio fiscal”, El País, 19 de febrero de 2012 (disponible en https://elpais.com/economia/2012/02/17/actualidad/1329508757_691625.html; última visita 08/06/2018).

pagar 188,8 millones de reales (unos 45 millones de euros) por fraude y evasión tributaria.⁸⁶

Neymar se valió de las sociedades propiedad de sus familiares (Neymar Sport e Marketing, N&N Consultoria Esportiva e Empresarial y N&N Administração de Bens, Participações e Investimentos) para la recepción de rendimientos de sus derechos de imagen y parte de su salario con el único fin de defraudar 63,6 millones de reales (unos 15 millones de euros) entre los años 2011 y 2013.⁸⁷

5.4.4. Caso Mascherano

Se trata de un caso similar a lo que le sucedió a Messi. En este caso Mascherano aceptó los cargos imputados por la administración española.

En concreto, estamos hablando de un conjunto de empresas que se estructuran con motivo de ceder los derechos de imagen del futbolista.

En el periodo 2010 el jugador compró la sociedad Anadyr con sede en Madeira a la que cedió el 15% de sus derechos de imagen derivado de su contrato con el FC Barcelona (máximo establecido por la ley). Al mismo tiempo, constituyó una empresa en Miami encargada de gestionar sus derechos de imagen con la firma deportiva Nike. A través de estas dos empresas Mascherano defraudó un total de 1,5 millones de euros entre los años 2011 y 2012.⁸⁸

⁸⁶ Andrés C., “*Brasil condena a Neymar a pagar 45 millones por evasión fiscal*”, El Mundo, 18 de marzo de 2016 (disponible en <http://www.elmundo.es/deportes/2016/03/18/56ec203b268e3e36488b45eb.html>; última consulta 08/06/2018).

⁸⁷ Público, “*La Justicia brasileña condena a Neymar a pagar 45 millones por evasión fiscal y fraude*”, 19 de marzo de 2016 (disponible en <http://www.publico.es/deportes/justicia-brasilena-condena-neymar-pagar.html>; última visita 09/06/2018).

⁸⁸ Andrés T. I., op. cit., pp. 38-39.

Por ello el jugador fue condenado por la Audiencia de Barcelona a la devolución del importe defraudado más los intereses devengados (1.500.000+200.000), además de un año de prisión y 815.000 euros de multa.⁸⁹

⁸⁹ Germán G., “*Condenan a Mascherano por defraudar a Hacienda*”, El Mundo, 21 de enero de 2016 (disponible en <http://www.elmundo.es/cataluna/2016/01/21/56a0d72446163f270b8b462b.html>; última consulta 09/06/2018).

6. CONCLUSIONES

Tras el estudio realizado en este trabajo se puede extraer como **primera conclusión** que el hecho deportivo tiene una gran relevancia en la actualidad, tanto en el ámbito económico, social como en el ámbito cultural y del cuidado de la salud. Tanto es así que el propia Constitución en su art 43.3 establece la obligación para los poderes públicos de promover el mismo, como uno de los principios rectores de la política social y económica.

En segundo lugar cabe destacar que el deporte no es un término ajeno al derecho fiscal pues los deportistas al igual las organizaciones deportivas están sometidas a las obligaciones tributarias (imposiciones directas e indirectas). En este punto habrá que mencionar dos conceptos de gran relevancia, la Ley Beckham y los derechos de imagen.

El Real Decreto 687/2005 de 10 de julio más conocido como la Ley Beckham permitía a los deportistas la posibilidad de tributar por el IRNR siempre que cumplan con los debidos requisitos. Sin embargo, las sucesivas modificaciones han incorporado nuevas limitaciones suponiendo de este modo un duro golpe para el deporte. Con la entrada en vigor de la Ley 26/2014 de 27 de noviembre todos aquellos deportistas profesionales que tengan su residencia habitual en España deberán tributar por IRPF.

En cuanto a los derechos de imagen de los deportistas, la cesión de éstos tributarán por el IRPF, pero dentro del mismo pueden tener distintas consideraciones en función de su naturaleza (rendimientos de trabajo, rendimientos de capital mobiliario y rendimientos de actividades económicas).

Por último, el fraude fiscal en el ámbito deportivo se está convirtiendo en un tema candente en la actualidad. En el punto de mira se encuentran los deportistas profesionales de élite como Lionel Messi, Rafael Nadal, Javier Mascherano entre otros que a través de paraísos fiscales, sociedades *offshore* y sociedades pantalla desviaban grandes sumas de

capitales procedentes de sus rentas para reducir sus respectivas bases impositivas. De allí la vital importancia de fomentar los convenios internacionales de transparencia y cooperación de autoridades, los convenios de doble imposición y normativas internas para combatir los comportamientos fraudulentos. Una medida que en mi opinión resulta ser eficaz para evitar el fraude tributario es la concienciación de la sociedad sobre los graves problemas que suponen las economías sumergidas. Un ejemplo de esto es el “Portal de educación Cívico-Tributaria” ya explicado supra en el apartado 5.3 “La economía sumergida”.

BIBLIOGRAFÍA

Legislación (orden por rango normativo)

Constitución Española (BOE 29 de diciembre de 1978).

Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho "Ad Referéndum" en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015 (BOE 7 de diciembre de 2015).

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE 24 de noviembre de 1995).

Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte (BOE 17 de octubre de 1990).

Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE 24 de diciembre de 2009).

Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE 28 de noviembre de 2014).

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE 29 de noviembre de 2006).

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 29 de diciembre de 1992).

Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (BOE 18 de noviembre de 2003).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre 2003).

Ley 7/1985, de de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local (BOE 3 de abril de 1985).

Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE 30 de octubre de 2012).

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (BOE 31 de marzo de 2007).

Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, para regular el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y se eleva el porcentaje de gastos de difícil justificación de los agricultores y ganaderos en estimación directa simplificada (BOE 11 de julio de 2005).

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE 20 de octubre de 1993).

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE 12 de marzo de 2004).

Resolución de 21 de octubre de 2008, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional (BOE 4 de noviembre de 2008).

Jurisprudencia

Sentencia Tribunal Constitucional de 14 de febrero 36/1991.

Sentencia Tribunal Supremo de 23 de marzo 1833/1988.

Sentencia Tribunal Supremo de 28 de abril 16/1992.

Sentencia Tribunal Supremo 21 de diciembre 21/2000.

Sentencia Audiencia Provincial de Barcelona de 5 de julio 110/2015

Obras doctrinales

Andrés T. I., “*Fiscalidad del deporte*”, (trabajo de fin de grado), Universidad Miguel Hernández, Elche, 2015-2016, pp. 38- 44.

Carretero Lestón, J.L., “Normas tributarias de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte”, Revista Española de Derecho Deportivo, núm. 1, 1993, pp. 27 y ss.

Hijelmo, I. G., “Las competencias de las Comunidades Autónomas en materia de Derecho deportivo”. Revista española de derecho deportivo, pp. 51-68.

Javier L.A., Jesús R.P., Mónica A.L., Montserrat, “Deporte y Fiscalidad”, Signatura Ediciones de Andalucía, Andalucía, 2008, pp. 30-407.

José Joaquín E.M., “Fraude fiscal y amnistía tributaria” (trabajo de fin de grado), Universidad Miguel Hernández, Elche, 2015-2016, pp.5-43.

Menéndez Moreno A., “Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Lex Nova, Valladolid, 2000, p. 633.

Pereira Menéndez J., “La doctrina del TEAC ante la cesión de derechos de imagen a sociedades holandesas”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, vol. II, 2001, p. 2461.

Plaza Diego, M.A., “Fiscalidad del derecho a la propia imagen”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 160.

Tejedor Bielsa J. C., “Público y privado en el deporte”, Bosch, Barcelona, 2003, p. 31.

Toscano Gil, F., “Las competencias de las entidades locales en materia deportiva en Andalucía”, Anuario Andaluz de Derecho Deportivo, núm. 4, 2004, p. 199.

Toscano Gil, F., “Deporte y entidades locales: el marco competencial en Andalucía”, Revista Andaluza de Administración Pública, núm. 58, 2005, pp. 297 y ss.

Informes de organismos nacionales/internacionales

Carta Europea del Deporte, p. 13 (disponible en <http://femp.femp.es/files/566-69-archivo/CARTA%20EUROPEA%20DEL%20DEPORTE.pdf> ; última consulta 12/04/2018).

Documento COM (2007) 391 final, Bruselas, 11 de julio de 2007.

Hacienda y Función Pública, Acuerdo Multilateral entre autoridades competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, Gobierno de España

(disponible en http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/Acuerdos%20de%20Intercambio%20de%20Informaci3n/AII_Multi_Cuentas_Financieras.PDF; última visita 05/06/2018).

Hacienda y Función Pública, Acuerdos de intercambio de información, (02-02-2016), Gobierno de España (disponible en http://www.minhafp.gob.es/ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/AcuerdosII/Paginas/AII_Alfa.aspx; última visita 05/06/2018).

Artículos de prensa

Andrés C., “*Brasil condena a Neymar a pagar 45 millones por evasión fiscal*”, El Mundo, 18 de marzo de 2016 (disponible en <http://www.elmundo.es/deportes/2016/03/18/56ec203b268e3e36488b45eb.html>; última consulta 08/06/2018).

Germán G., “*Condenan a Mascherano por defraudar a Hacienda*”, El Mundo, 21 de enero de 2016 (disponible en <http://www.elmundo.es/cataluna/2016/01/21/56a0d72446163f270b8b462b.html>; última consulta 09/06/2018).

José M. I., “*Hacienda investiga a Rafael Nadal y le obliga a cambiar de domicilio fiscal*”, El País, 19 de febrero de 2012 (disponible en https://elpais.com/economia/2012/02/17/actualidad/1329508757_691625.html; última visita 08/06/2018).

Miguel J., “*Hacienda tapa por adelantado el agujero fiscal de las Sicav para evitar la fuga de capitales*”, El País, 30 de septiembre de 2010 (disponible en https://elpais.com/economia/2010/09/30/actualidad/1285831978_850215.html; última consulta 03/06/2018).

Nicolás Ribas, “*Los negocios de Cristiano*”, Crónica Global, 28 de febrero de 2018 (disponible en https://cronicaglobal.elespanol.com/deportes/cristiano-ronaldo-negocios_124100_102.html; última consulta 15/04/2018).

Pablo R.S. “*Consulte la 'lista negra' de paraísos fiscales de la UE...y la 'lista gris'*”, El Mundo, 6 de diciembre de 2017 (disponible en <http://www.elmundo.es/economia/macroeconomia/2017/12/06/5a26fdade5fdeaf1b8b459a.html>; última consulta 24/05/2018).

Público, “*La Justicia brasileña condena a Neymar a pagar 45 millones por evasión fiscal y fraude*”, 19 de marzo de 2016 (disponible en <http://www.publico.es/deportes/justicia-brasilena-condena-neymar-pagar.html>; última visita 09/06/2018).

Reyes R., “*El Supremo ratifica la condena de 21 meses de cárcel a Messi por fraude fiscal*”, El País, 25 de mayo de 2017 (disponible en https://elpais.com/deportes/2017/05/24/actualidad/1495623767_529582.html; última consulta 06/06/2018).

Recursos electrónicos

Gerard C., “*Cómo funciona una sociedad pantalla*”, *economíafulltime*, 2012 (disponible en <http://www.economiafulltime.com/2012/09/como-funciona-una-sociedad-pantalla.html>; última consulta 01/06/2018).

Noemí L.V., “*La sociedad holding como modelo de organización fiscalmente eficiente del patrimonio empresarial familiar*”, *manubens*, 5 de mayo de 2017 (disponible en <http://www.manubens.com/noemi-lopez-valverde/la-sociedad-holding-como-modelo-de-organizacion-fiscalmente-eficiente-del>; última consulta 04/06/2018).

Patricia E., “*¿Qué son las sociedades offshore?*”, *Noticias Jurídicas*, 5 de abril de 2016 (disponible en <http://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/10995-iquest%3Bqueson-las-sociedades-offshore/>; última consulta 27/05/2018).

“*¿Qué es la economía sumergida?*”, *Vivus Finance*, 27 de diciembre de 2017 (disponible en <https://www.vivus.es/blog/prestamopedia/la-economia-sumergida/>; última consulta 24/05/2018).

“*¿Qué son, dónde están y cómo funcionan los paraísos fiscales?*”, *La Información*, 15 de febrero de 2016 (disponible en https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/politica-economica/que-son-donde-estan-y-como-funcionan-los-paraisos-fiscales_thsx4j7dzw8oo51hivsim7/; última consulta 24/05/2018).