



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**FISCALIDAD DE DEPORTISTAS E INCENTIVOS A
ENTIDADES DEPORTIVAS**

Autor: Fernando Guerrero Guzmán

5ºE3-B

Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Prof. Pablo Andrés Hernández González-Barreda

Madrid

Junio 2019

RESUMEN

Tanto los deportistas como las entidades deportivas gozan de ciertos beneficios en materia fiscal, amparados en su origen en el artículo 43.3 de la Constitución Española, el cuál insta a los poderes públicos a fomentar el deporte (régimen especial de deportistas en planes de previsión social, régimen fiscal especial de la Ley 49/2002...). Gozan de estos beneficios, aunque en distinta medida, tanto deportistas aficionados como profesionales. Sin embargo, a pesar de estos incentivos tributarios, es frecuente que deportistas y entidades deportivas profesionales intenten esquivar su obligación tributaria, por ejemplo, a través de la explotación de sus derechos de imagen a través de sociedades (la conocida como Regla 85-15, introducida por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, para fijar el límite del 15 % de la retribución total a las rentas obtenidas por cesión de derechos de imagen). Esta circunstancia se da, sobre todo, en deportistas de élite que vienen del extranjero, es decir, impatriados, los cuáles han visto como su régimen de tributación cambiaba en los últimos años (Ley Beckham), es el caso de Messi o Cristiano Ronaldo. En cuanto a las entidades deportivas, existe cierta polémica en cuanto a la distinta tributación de las Sociedades Anónimas Deportivas y otros regímenes jurídicos adoptados por los clubes participantes en competiciones oficiales, debate que parece haber quedado zanjado tras las recientes sentencias dictadas por el Tribunal General de la Unión Europea al respecto (Asuntos T-679/16, T-865/16 y T-766/16).

PALABRAS CLAVE

Fiscalidad, deportistas, incentivos, entidades deportivas, derechos de imagen, Ley Beckham, Ley 49/2002, SAD.

ABSTRACT

Both sportsmen and sportswomen and sportswomen enjoy certain tax benefits, originally protected in article 43.3 of the Spanish Constitution, which urges public authorities to promote sport (special regime for sportsmen and sportswomen in social welfare plans, special tax regime of Law 49/2002...). Both amateur and professional sportsmen and women enjoy these benefits, although to varying degrees. However, despite these tax incentives, it is common for athletes and professional sports entities to try to evade their tax obligation, for example, by exploiting their image rights through companies (Rule 85-15, introduced by Law 13/1996 of 30 December 1996 on fiscal, administrative and social measures, to set a limit of 15 % of the total remuneration for income obtained from the transfer of image rights). This circumstance occurs, above all, in elite athletes who come from abroad, that is, impatriates, who have seen how their tax regime changed in recent years (Beckham Law), as in the case of Messi or Cristiano Ronaldo. As for sports entities, there is some controversy regarding the different taxation of Sports Corporations and other legal regimes adopted by clubs participating in official competitions, a debate that seems to have been settled after the recent judgments handed down by the General Court of the European Union in this regard (Cases T-679/16, T-865/16 and T-766/16).

KEY WORDS

Taxation, sportsmen, incentives, sports entities, image rights, Beckham Law, Law 49/2002, SAD.

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

Art.	Artículo
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC	Código Civil
CE	Constitución Española
Cit.	Citado
CP	Código Penal
IRNR	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
RD	Real Decreto
RAE	Rendimiento de las Actividades Económicas
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
SAD	Sociedad Anónima Deportiva
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TRLIRNR	Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
Vid.	<i>Vide</i> (Véase)

ÍNDICE DE GRÁFICAS Y TABLAS

Fig. 1: Comparación tipo de gravamen de los futbolistas

ÍNDICE DE CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN.....	7
2. FISCALIDAD DE DEPORTISTA	9
2.1. FISCALIDAD DE DEPORTISTAS PROFESIONALES.....	9
2.1.1. <i>Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas.....</i>	<i>9</i>
2.1.2. <i>Impuesto sobre la Renta de No Residentes</i>	<i>10</i>
2.1.3. <i>Impuesto sobre la Renta de Sociedades.....</i>	<i>10</i>
2.1.4. <i>Impuesto sobre el Valor Añadido</i>	<i>11</i>
2.1.5. <i>La fiscalidad de las rentas derivadas de la actividad deportiva.....</i>	<i>11</i>
2.1.5.1. <i>Régimen general: la calificación de la renta de la actividad deportiva (RAE)</i>	<i>11</i>
2.1.5.2. <i>Rentas exentas: becas.....</i>	<i>13</i>
2.1.5.3. <i>El antiguo régimen de impatriados (Ley Beckham)</i>	<i>14</i>
2.1.6. <i>Introducción a los derechos de imagen</i>	<i>18</i>
2.1.6.1. <i>Derechos de imagen en España.....</i>	<i>18</i>
2.1.6.2. <i>Titularidad del derecho a la propia imagen</i>	<i>18</i>
2.1.7. <i>La fiscalidad de los derechos de imagen</i>	<i>20</i>
2.1.7.1. <i>Tributación en la persona física</i>	<i>20</i>
2.1.7.1.1. <i>Cesión de la imagen en el marco de una relación laboral</i>	<i>20</i>
2.1.7.1.2. <i>Tributación de las distintas categorías de rentas</i>	<i>20</i>
2.1.7.1.2.1. <i>Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas</i>	<i>20</i>
2.1.7.1.2.2. <i>Impuesto sobre el Valor Añadido</i>	<i>22</i>
2.1.7.2. <i>Explotación de los derechos de imagen a través de sociedades (Regla 85-15)</i>	<i>23</i>
2.1.7.2.1. <i>Impuesto sobre Sociedades</i>	<i>24</i>
2.1.7.2.2. <i>Impuesto sobre el Valor Añadido</i>	<i>24</i>
2.1.8. <i>Régimen especial de deportistas en planes de previsión social</i>	<i>25</i>
3. INCENTIVOS A ENTIDADES DEPORTIVAS	29
3.1. ENTIDADES EXENTAS DE TRIBUTACIÓN POR EL IMPUESTO DE SOCIEDADES	29
3.2. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LA LEY 49/2002.....	30

3.3.	ENTIDADES DE REDUCIDA DIMENSIÓN	31
3.4.	RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS ENTIDADES DEPORTIVAS: CLUBS Y SAD. (PROCEDIMIENTO DE INFRACCIÓN QUE ABRIÓ LA COMISIÓN).....	33
3.5.	DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES DE APLICACIÓN EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES.....	34
3.6.	DEDUCCIÓN EN EL IRPF POR APORTACIONES A ENTIDADES DEPORTIVAS...35	
4.	BREVE REFERENCIA A LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS DEPORTISTAS POR DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.....	37
5.	CONCLUSIONES.....	41
6.	BIBLIOGRAFÍA.....	43
6.1.	LEGISLACIÓN	43
6.2.	JURISPRUDENCIA	43
6.3.	DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....	44
6.4.	OBRAS DOCTRINALES	44

1. Introducción

Podemos definir la “fiscalidad” como el conjunto de normas y procedimientos relativos a los tributos, mediante los cuales el Estado obtiene de los particulares ingresos para atender el gasto público.

Como proclama la Constitución Española (art. 31), la contribución al sostenimiento de los gastos públicos debe realizarse por “... todos, ...mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad...”¹. Y desarrollándolo, el art. 3 de la Ley General Tributaria establece que la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad², determinando los que constituyen los principios fundamentales de nuestro sistema tributario o fiscal.

Dichos principios exigen, para su cumplimiento, acomodar o modelar la elaboración y aplicación de las normas tributarias a los particulares, en función de su actividad.

El presente trabajo se centra en el estudio de la participación en esos ingresos de un sector concreto de los particulares, los deportistas profesionales.

El artículo 1 del R.D. 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, considera profesionales a aquellos deportistas que “..., en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución”³. Aunque cabe también la existencia de deportistas profesionales que trabajen por cuenta propia, percibiendo del club alguna compensación de gastos o realizando actividades ocasionales para un empresario.

Llegados a este punto, cabe plantearse qué características hacen que la actividad de los deportistas profesionales merezca un tratamiento especial a la hora de determinar y aplicar la regulación de los tributos que les afectan.

Entendemos, que la principal (aunque no la única) es la temporalidad. Es decir, la mayoría de los deportes (hay excepciones, como en toda regla general) sólo se pueden practicar

¹ Artículo 31 CE

² Artículo 3 LGT

³ Artículo 1 Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales (BOE 27 de junio de 1985)

profesionalmente en una corta etapa de la vida. Y, los ingresos de esa corta etapa deben servir para atender las necesidades de toda una vida.

Aparte, es característico de los deportistas profesionales practicar su actividad y, en consecuencia, obtener sus ingresos en diferentes países o desarrollar otras actividades, además del deporte.

A lo largo del presente trabajo, estudiaremos la especialidad del sistema fiscal en su aplicación a los deportistas profesionales distinguiendo los ingresos obtenidos por ellos mismos, como personas físicas, de los obtenidos a través de personas jurídicas. En principio, los primeros, por su propia actividad, deben ser la regla general, pero en ocasiones los obtenidos a través de sociedades son mucho más cuantiosos, pues en muchos casos estas entidades canalizan los beneficios que produce su popularidad. Por otra parte, veremos también la incidencia del elemento extranjero en su régimen fiscal, ya que, como apuntamos, es frecuente el desarrollo de su actividad deportiva en diferentes países.

2. Fiscalidad de deportista

2.1. Fiscalidad de deportistas profesionales

La fiscalidad de los deportistas profesionales afecta sobre todo a los impuestos directos. Y, entre ellos principalmente, como actividad desarrollada por personas físicas, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para los residentes en España, y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, para éstos últimos (aplicable también a entidades).

Aunque, como veremos en epígrafes sucesivos, puede afectar también al Impuesto sobre Sociedades e incluso a impuestos indirectos, como el Impuesto sobre el Valor Añadido o el Impuesto de Actividades Económicas, aunque este último no presente especialidad.

2.1.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Dentro de este impuesto y en lo que se refiere a los ingresos derivados de actividad puramente deportiva, se impone distinguir entre el deportista profesional que practica el deporte por cuenta ajena del que lo practica por cuenta propia.

Así, si los deportistas profesionales se dedican regularmente a la práctica del deporte, por cuenta ajena, dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad, a cambio de una remuneración, sus retribuciones deben considerarse como rentas de trabajo personal.

Ello supone que, a efectos del IRPF, se calculen sus rendimientos como los de cualquier otro trabajador, deduciendo los gastos legalmente tasados y reteniendo el empleador el porcentaje previsto por la ley.

Ahora bien, cuando el deportista profesional practica su actividad por cuenta propia, y sólo percibe del club compensaciones de gastos o realiza actuaciones aisladas para un empresario u organizador de espectáculos públicos, su actividad debe calificarse como económica y su rendimiento como procedente de actividad profesional.

Pero, aparte de los rendimientos del trabajo personal y de las actividades profesionales, una parte importante de los ingresos de los deportistas profesionales está constituida por la cesión de los derechos de imagen, que la ley del impuesto considera como rendimientos

del capital mobiliario⁴, siempre que no se lleve a cabo a favor de su club dentro de la relación laboral, en cuyo caso se considera un rendimiento del trabajo.

Finalmente, cabe referirse a otros posibles ingresos de los deportistas, las ayudas públicas. Al igual que sucede con los derechos de imagen, cuando la actividad deportiva constituya una actividad económica, las ayudas se considerarán como rendimiento de actividad económica⁵ (art. 27.1 LIRPF). Sin embargo, cuando sean consecuencia de una relación laboral, el importe de la ayuda pública se considerará como una ganancia patrimonial⁶ (art. 33.1 LIRPF), sin perjuicio de los supuestos de exención que tendremos ocasión de ver.

2.1.2. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Dicho impuesto grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en él. Siendo el criterio básico para determinar la residencia fiscal en España la permanencia “más de 183 días, durante el año natural, en territorio español”⁷ (art. 8 LIRPF), para las personas físicas; y el domicilio social o sede de dirección efectiva para las personas jurídicas o entidades⁸ (art. 8 LIS).

La cuestión no es baladí y tiene una enorme trascendencia económica, ya que la residencia en España determinará que los deportistas resulten gravados por la totalidad de la renta que obtengan, “con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”⁹. Mientras que los no residentes sólo tributarán por las rentas obtenidas en territorio español.

2.1.3. Impuesto sobre la Renta de Sociedades

Los rendimientos que pueda tener un deportista a través de una sociedad no presentan especialidad en el Impuesto de Sociedades respecto de otras sociedades de distinta actividad. Las dudas surgen a la hora de determinar la repercusión en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del deportista de la relación fiscal entre dicha sociedad y

⁴ Artículo 25.4 LIRPF

⁵ Artículo 27.1 LIRPF

⁶ Artículo 33.1 LIRPF

⁷ Artículo 8 LIRPF

⁸ Artículo 8 LIS

⁹ Artículo 2 LIRPF

el propio deportista u otras sociedades constituidas por el deportista para tal fin, principalmente en la cesión de derechos de imagen que veremos más adelante.

2.1.4. Impuesto sobre el Valor Añadido

Cuando el deportista profesional trabaja por cuenta ajena para un club y está sometido a una relación laboral con el mismo, como cualquier trabajador, la contraprestación por sus servicios no estará sujeta a IVA¹⁰.

Ahora bien, un deportista tendrá la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando, como tiene afirmado la Dirección General de Tributos,

ordene por cuenta propia un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.¹¹

2.1.5. La fiscalidad de las rentas derivadas de la actividad deportiva

2.1.5.1. Régimen general: la calificación de la renta de la actividad deportiva (RAE)

El artículo 27.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas considera rendimientos de actividades económicas

aqueellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.
En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades... deportivas...¹²

Dicho artículo se encuentra desarrollado por el artículo 95 del Reglamento del Impuesto (R.D. 439/2007) que distingue los rendimientos de actividades empresariales de los rendimientos de actividades profesionales, calificando como éstos últimos, "los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas

¹⁰ Artículo 7. 5º LIVA

¹¹ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0702-18 de 15 de marzo de 2018

¹² Artículo 27.1 LIRPF

del Impuesto sobre Actividades Económicas”¹³, donde están incluidas las actividades relacionadas con el deporte.

En consecuencia, la legislación del IRPF considera como rendimientos de actividades económicas, y dentro de ellas, como rendimientos de actividades profesionales, los obtenidos por un deportista en el desarrollo de su actividad. Rendimiento que deberá calcularse (salvo renuncia) por el método de estimación directa simplificada, conforme al artículo 30 del Reglamento del Impuesto¹⁴.

Teniendo en cuenta que, para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, la normativa del IRPF (artículo 28.1) se remite a la normativa del Impuesto sobre Sociedades. Y dicha remisión (artículo 10.3 de la Ley del IS) exige que la base imponible se calcule

corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.¹⁵

La principal consecuencia de ello es que sólo podrán deducirse, para determinar el rendimiento neto, los gastos ocasionados “en el ejercicio de la actividad, que estén relacionados con la obtención de los ingresos”. Además de “cumplir los requisitos de correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, así como estar convenientemente justificados”.¹⁶

Además, como ya apuntamos anteriormente, dentro de los rendimientos de actividades económicas deportivas deberán incluirse, como ingreso, las ayudas públicas, siempre que la actividad deportiva en la que se ha obtenido constituya una actividad económica en los términos que establece el artículo 27.1 de la Ley del Impuesto, anteriormente citado. Ya que, si la ayuda pública deportiva es consecuencia de una relación laboral, el importe de la ayuda obtenida se calificaría como ganancia patrimonial (artículo 33.1 Ley del IRPF).¹⁷ Existe una problemática relativa a la limitación temporal de la vida activa del deportista y la tributación de sus ingresos en el IRPF. Hablamos de rentas considerables percibidas en un período reducido de tiempo, por lo que se verán afectadas por la escala de gravamen

¹³ Artículo 95 RIRPF

¹⁴ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V3271-18 de 26 de diciembre de 2018

¹⁵ Artículo 10.3 LIS

¹⁶ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0702-18 de 15 de marzo de 2018

¹⁷ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V3271-18 de 26 de diciembre de 2018

progresiva del IRPF, sufriendo una carga tributaria mayor que si se tratara de un rendimiento repartido a lo largo de un mayor número de años.

Según la legislación actual los ingresos percibidos por los deportistas con un periodo de generación inferior a dos años tributarán por el IRPF como cualquier otro rendimiento, independientemente de que la duración de la vida activa de los deportistas sea menor a causa de las aptitudes físicas requeridas.

En cuanto a la brevedad de la vida activa, al acabar su carrera, los deportistas pueden dedicarse a la realización de otras actividades por las que pueden obtener ingresos durante un periodo de tiempo similar al resto de contribuyentes. Sobre la variabilidad de la rente afirman que es casi una excepción que las rentas obtenidas por cualquier sujeto pasivo se mantengan constante a lo largo de su vida profesional. Por lo tanto, tampoco consideran este tipo de rentas como irregulares.¹⁸

Por su parte, la doctrina del Tribunal Supremo indica que el rápido agotamiento de una fuente de renta no implica su calificación como irregular a efectos fiscales.

2.1.5.2. Rentas exentas: becas

La regulación de las rentas exentas de la actividad deportiva se encuentra recogida en el artículo 7, párrafo m), de la LIRPF, que incluye

las ayudas económicas a los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o con el Comité Olímpico Español, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.¹⁹

Dicho artículo se encuentra desarrollado por el artículo 4 del Reglamento del Impuesto, que considera

exentas, con el límite de 60.100 euros anuales, las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que sus beneficiarios tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel, conforme a lo previsto en el Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel (hoy Real Decreto 971/2007, de 7 de julio).
- b) Que sean financiadas, directa o indirectamente, por el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español.²⁰

¹⁸ Consejo Superior de Deportes, El Deporte Español ante el Siglo XXI, Ministerio de Educación y Cultura, Madrid, 2000

¹⁹ Artículo 7 LIRPF

²⁰ Artículo 4 RIRPF

Como consecuencia de ello, la ayuda que cumpla dichos requisitos y se encuentre dentro del límite cuantitativo (60.100 euros anuales) estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, como es lógico, no estará sujeta a retención a cuenta del citado Impuesto. Existiendo “la posibilidad de reclamar la devolución de las retenciones que se hayan podido practicar indebidamente”.²¹

El deber de fomento del deporte alcanza de forma directa a la modalidad del deporte aficionado, aunque no esté excluido funcionalmente el de alto nivel, pues también coopera a desarrollar el de base, por lo que la exención del artículo 7 m) de la LIRPF está justificada desde el punto de vista constitucional y no pueden, a nuestro juicio, achacárseles problemas desde el punto de vista de la equidad del sistema tributario.²²

2.1.5.3. El antiguo régimen de impatriados (Ley Beckham)

En 2005, el Real Decreto 687/2005 establece que las personas físicas que se desplacen al territorio español como consecuencia de un contrato de trabajo y adquieran aquí su residencia fiscal podrán optar por tributar mediante la aplicación de las reglas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), es decir, como si no fueran residentes en España.²³

Con respecto a esta disposición legislativa, Landa Aguirre afirma que

puede entenderse que el legislador lo que pretende precisamente es que el negocio del deporte profesional en España sea lo más competitivo posible frente a las ligas extranjeras, y que los clubes y entidades deportivas españolas puedan lograr la contratación de los mejores deportistas mundiales en beneficio e interés de las ligas profesionales españolas frente a las de sus rivales directos.

Se está produciendo una discriminación positiva que puede ocasionar problemas en el orden interno en cuanto a vicios de constitucionalidad en aplicación del principio de igualdad, como desde el punto de vista de la legislación comunitaria en aplicación de principios de no discriminación entre nacionales comunitarios ambos residentes fiscalmente en España.²⁴

²¹ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V3098-14 de 17 de noviembre de 2014

²² Corcuera Torres, A., “La exención de los deportistas de alto nivel en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Jurídica del Deporte*, n. 2, 1999, pp. 16 y ss.

²³ 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 junio de 2005)

²⁴ Lasarte Álvarez, J., Ramos Prieto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M., “Otros aspectos de la tributación de los deportistas en la imposición directa sobre la renta de las personas físicas residentes y no residentes”, en Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Junta de Andalucía ed., Deporte y Fiscalidad, Signatura Ediciones de Andalucía, S.L., Sevilla, 2008, p. 327

Además, dos años más tarde, entra en vigor en España la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, por la cual aquellos extranjeros que vinieran a nuestro país a trabajar tributarían por un tipo inferior al de los españoles, un 24% en concreto. La principal finalidad de esta ley no era otra que favorecer la llegada de personal cualificado del extranjero, los cuáles se verían atraídos por la baja tributación presente en nuestro país. Sin embargo, este no fue ni mucho menos el principal resultado de esta ley, ya que, los mayores beneficiados fueron los clubes deportivos, los cuales atrajeron a numerosos deportistas. Especialmente a futbolistas, quienes obtienen unos rendimientos tan altos que pudieron verse muy beneficiados por la reducción de la tributación. Es por ello, que esta ley fue denominada como la “Ley Beckham”, haciendo referencia al famoso futbolista inglés que recaló en el equipo de fútbol español “Real Madrid C.F.”, beneficiándose de esta baja tributación.

Sin embargo, interpreto que al ver que no se cumplía la finalidad prevista inicialmente para esta ley y que en cierto modo resultaba injusta para los trabajadores españoles, en 2010 se reformó, de tal manera que todo aquel trabajador que se desplazase de manera temporal a España, obteniendo unos ingresos anuales superiores a 600.000 €, pasaría a pagar impuestos a un tipo del 43% y no del 24%, como ocurría anteriormente.

Este cambio redujo el atractivo para aquellos grandes deportistas (los cuales obtienen en su mayoría rendimientos de más de 600.000 euros al año) que pretendían fichar por algún club español. Estos clubes perdieron esa ventaja con respecto a otros países. En el ámbito del fútbol, por ejemplo, en España pasamos a tributar de forma similar o incluso en mayor medida a otras ligas de Europa, como podemos observar en la siguiente tabla:

Fig. 1: Comparación tipo de gravamen de los futbolistas

PAÍS	TIPO DE GRAVAMEN (datos de 2009)	
Alemania	45%	El país donde más pagaban los futbolistas. Los jugadores y deportistas extranjeros tributaban lo mismo que el resto de los alemanes.

Inglaterra	40%	Se anunciaba una subida de hasta el 50%. La ventaja que tenía es que los días que el jugador trabajaba fuera del país no tributaban.
Francia	40%	Estaban exentos de algunos pagos como casa o colegios. El Gobierno estaba estudiando eliminar las desgravaciones con derechos de imagen.
Italia	43%	Sucedía lo mismo que en Alemania, las rentas tributaban sin excepción alguna
Grecia	Los jugadores podían llegar a tributar sólo el 20%.	
Holanda	Era un país con muchas ventajas. Los jugadores tenían el 30% de su salario exento durante los primeros 10 años.	

Fuente: *Manual para entender la reforma de la 'Ley Beckham'*²⁵

Sin embargo, en 2014 se produce una modificación de la LIRPF y la LRNR que cambia el panorama sustancialmente. Las implicaciones de esta reforma en la tributación de los deportistas son especialmente dos:

1. Dejará de ser necesario tener unos rendimientos del trabajo inferiores a 600.000 euros para que pueda ser de aplicación el régimen.

²⁵ Alguacil, H., "Manual para entender la reforma de la 'Ley Beckham'", *El Mundo*, 4 de noviembre de 2009 (disponible en <https://www.elmundo.es/elmundodeporte/2009/11/04/futbol/1257347580.html>: última consulta 08/06/19)

2. Los deportistas profesionales impatriados dejan de estar sujetos a este régimen, por lo que pasarán a tributar como los demás contribuyentes, mientras que aquellos deportistas que vengan del extranjero que no sean profesionales podrán seguir ateniéndose al régimen especial.

Como consecuencia de esta reforma, los deportistas profesionales extranjeros desplazados a España tributarán conforme al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. Sin embargo, al permanecer en España su residencia fiscal pasará a ser nuestro país, por lo que será contribuyente del IRPF español también de manera formal, lo que no deja de resultar curioso.

En cuanto a las retenciones a cuenta, estas deberán ser llevadas a cabo por la entidad deportiva a la que pertenezca el deportista según los modelos establecidos para el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

Sobre este aspecto, el artículo 114.5 del Reglamento del IRPF se remite al 25.2. del TRLIRNR el cual establece que

tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por contribuyentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente estará obligado a retener e ingresar el 3 por ciento, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquéllos. No procederá el ingreso a cuenta a que se refiere este apartado en los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en territorio español.²⁶

Irene García Pacheco resume muy bien las particularidades a las que se han tenido que enfrentar los deportistas tras la entrada en vigor de esta reforma:

- Se aplica de manera exclusiva a aquellas rentas obtenidas en territorio español.
- Tributarán de forma separada por cada devengo, sin que se dé la posibilidad de compensación alguna entre ellas.
- Con carácter general, la base liquidable se calculará atendiendo a lo establecido en la Ley del IRNR.
- Con carácter general el tipo impositivo aplicable será el 24%. Por otra parte, cuando se trate de intereses, dividendos y ganancias patrimoniales será del 19%.
- El ejercicio de la opción podrá realizarse en la fecha de solicitud de mantenimiento de las cotizaciones en el país de origen o bien en el plazo de 6 meses desde la fecha de alta en la Seguridad Social mediante la presentación del modelo 149.
- La liquidación del impuesto deberá presentarse a través del modelo 150.
- El régimen especial se aplicará durante el periodo impositivo en que el contribuyente adquiera su residencia fiscal en España y en los 5 periodos siguientes.
- Por último, se excluirá de manera automática la opción de sujetarse a este régimen especial, al deportista o artista siempre que incumpla alguno de los requisitos exigidos para optar por dicho régimen. La exclusión tendrá efectos en el periodo impositivo en el cual se produzca el

²⁶ Vid. artículo 114.5 del RIRPF

incumplimiento, teniendo la obligación de comunicar tal circunstancia en el plazo de un mes, a la Administración.²⁷

Por lo tanto, aquellos deportistas profesionales que vengan del extranjero a trabajar en España podrán optar por tributar durante seis periodos impositivos como no residentes, sin dejar de ser formalmente contribuyentes del IRPF español.

2.1.6. Introducción a los derechos de imagen

2.1.6.1. Derechos de imagen en España

El derecho a la propia imagen en España tiene dos vertientes. Por un lado, presenta una vertiente moral, la cual se manifiesta en su consideración como norma fundamental, ya que, tal y como dice la Constitución, “se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen”²⁸. Por otro lado, también se puede extraer de este derecho una manifestación patrimonial, dentro de la esfera del Derecho privado, como podemos extraer del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, que tratando la relación laboral especial de los deportistas profesionales dicta que

en lo relativo a la participación en los beneficios que se deriven de la explotación comercial de la imagen de los deportistas se estará a lo que en su caso pudiera determinarse por convenio colectivo o pacto individual, salvo en el supuesto de contratación por empresas o firmas comerciales previsto en el número 3 del artículo 1 del presente Real Decreto.²⁹

Este último componente patrimonial es lo que permite a los deportistas comercializar sus derechos de imagen, suponiendo un rendimiento distinto a sus salarios.

2.1.6.2. Titularidad del derecho a la propia imagen

Resulta muy importante tener claro quién ostenta la titularidad del derecho a la propia imagen para la tributación de los rendimientos obtenidos a través de este derecho.

El derecho a la propia imagen siempre podrá ser ejercitado por su titular en el ejercicio de su libertad y voluntad al ser quienes ostentan este derecho. No obstante, siempre que se cumplan determinados requisitos, el derecho a la propia imagen también puede ser

²⁷ García, I., “La fiscalidad de los deportistas de fútbol profesional en el ámbito internacional”, 2015

²⁸ Artículo 18.1 CE

²⁹ Artículo 7.3 Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales

utilizado por un tercero. Podemos distinguir, esencialmente, tres supuestos en los que se permite la utilización del derecho a la propia imagen por un tercero:

1. Cuando exista consentimiento expreso del titular. Una forma de explotar este derecho a la propia imagen y obtener rendimientos de él es mediante el otorgamiento expreso del consentimiento del titular a un tercero, lo que supone otra manifestación igualmente válida de la vertiente comercial de este derecho “en su calidad de elemento inescindible del patrimonio moral y económico de una persona física”³⁰.
2. Cuando lo permita la ley o los usos sociales o se trate de uno de los supuestos del artículo 8 de la Ley Orgánica 1/1982. Los supuestos expuestos por la Ley Orgánica 1/1982 son los siguientes:

- a) Actuaciones autorizadas o acordadas por la Autoridad competente de acuerdo con la ley.
 - b) Cuando predomine un interés histórico, científico o cultural relevante.
 - c) Su captación, reproducción o publicación por cualquier medio cuando se trate de personas que ejerzan un cargo público o una profesión de notoriedad o proyección pública y la imagen se capte durante un acto público o en lugares abiertos al público.
 - d) La utilización de la caricatura de dichas personas, de acuerdo con el uso social.
 - e) La información gráfica sobre un suceso o acaecimiento público cuando la imagen de una persona determinada aparezca como meramente accesorio.
- Las excepciones contempladas en los párrafos a) y b) no serán de aplicación respecto de las autoridades o personas que desempeñen funciones que por su naturaleza necesiten el anonimato de la persona que las ejerza.³¹

Sin embargo, no será suficiente con que se dé alguno de estos supuestos, sino que será preciso además que exista una razón de interés público que justifique la utilización del derecho a la propia imagen por un tercero. Lo mismo ocurre con los casos permitidos por la ley, mientras que para que los usos sociales lo autoricen no es necesario que se dé esta razón de interés público.

3. A través de los actos propios del titular del derecho a la propia imagen.

Cuando no se dé ninguna de estas coyunturas expuestas, nos encontraremos ante un supuesto de intromisión ilegítima, pudiendo el titular del derecho a la propia imagen reclamar la tutela judicial e indemnización por daños morales.

³⁰ Plaza, M. A., *Fiscalidad del derecho a la propia imagen: Especial referencia a los deportistas profesionales*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p.161.

³¹ Artículo 8 de la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen.

También conviene aclarar que ninguno de estos supuestos implica la transmisión de la titularidad del derecho, sino que solo suponen una autorización para la explotación del derecho a la propia imagen.

2.1.7. La fiscalidad de los derechos de imagen

2.1.7.1. Tributación en la persona física

2.1.7.1.1. Cesión de la imagen en el marco de una relación laboral

El ordenamiento español vigente

no impide ni prohíbe, en general a nadie, ni tampoco en concreto a los deportistas al servicio de un club, explotar separada y aisladamente respecto al sueldo que perciben, sus derechos de imagen. La explotación de la imagen de un jugador, por parte de cualquier club de fútbol, debe de hacerse siempre con la previa autorización expresa del jugador. Los pagos por derechos de imagen son independientes del salario que perciben los jugadores, y al no tener la consideración de salario no es posible efectuar retención alguna.³²

Como desarrollaremos en el apartado siguiente, las rentas derivadas de la explotación de su propia imagen constituirán rendimientos de actividades económicas, que la legislación fiscal equipara a las profesionales, y cuyos rendimientos tributarán según las normas establecidas para dicho tipo de actividad por cuenta propia.

2.1.7.1.2. Tributación de las distintas categorías de rentas

En el caso de que el deportista no preste sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral (apartado 1 b) del artículo 92 de la Ley del IRPF) los ingresos procedentes de la cesión de derechos de imagen tendrán su repercusión en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero también tendrán trascendencia tributaria a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.³³

2.1.7.1.2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En teoría, los rendimientos obtenidos por los deportistas como consecuencia de la relación laboral que mantienen con entidades deportivas o clubes constituyen

³² Carta Tributaria, *Noticario*, núm. 247, 1996

³³ Artículo 92 LIRPF

rendimientos del trabajo. Sin embargo, en ocasiones resulta difícil distinguir si la cesión de los derechos de imagen resulta rendimiento del trabajo o rendimiento del capital mobiliario. En este sentido, Pedreira Menéndez señala que

el contrato laboral entre el deportista y el club incluye la cesión del derecho a la explotación de su imagen dentro del ámbito de las actuaciones deportivas en las que participe el club, pero no fuera de las mismas, esto es, no se autoriza a que se vendan camisetas, fotos, poster, etc. con la imagen.³⁴

Como ya vimos, el artículo 27.1 de la LIRPF, dispone que:

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

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de ... el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.³⁵

Existe un grupo importante de deportistas que no se encuentra vinculado mediante una relación laboral con un club o una entidad deportiva. Sus rentas derivadas de la explotación de su propia imagen constituirán rendimientos de actividades económicas cuando lleve a cabo la explotación de su imagen, por su cuenta y riesgo, mediante factores de producción y el derecho de imagen estará afecto al desarrollo de esta actividad profesional.

Y el artículo 25.4 del mismo texto legal, relativo a los rendimientos del capital mobiliario, señala que:

quedan incluidos en este apartado, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie: ... d) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.³⁶

En consecuencia, si el deportista profesional desarrolla dicha cesión de los derechos de imagen (o el consentimiento o autorización para su utilización) en el ámbito de su actividad económica, tendrá la consideración de rendimientos de actividades económicas.

En otro caso constituirá un rendimiento de capital mobiliario.

³⁴ Menéndez, J. P., “La tributación de los derechos de imagen de los deportistas vinculados por relaciones laborales”, *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n. 214, 2001, pp. 3-42.

³⁵ Artículo 27.1 LIRPF

³⁶ Artículo 25.4 LIRPF

El art. 25.4. LIRPF cataloga los rendimientos por la cesión de los derechos de imagen como rendimiento del capital mobiliario. Sin embargo, hay que tener presente que es una norma meramente declarativa o aclaratoria y residual. Esta contraprestación obtenida por el contribuyente puede constituir rendimiento del capital mobiliario o imputación de rentas sometida a un régimen de tributación especial. Esas rentas tributarán como rendimientos del capital mobiliario cuando se ceda el derecho a la explotación de la imagen o se preste consentimiento o autorización para su explotación y dicha cesión no tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.

2.1.7.1.2.2. Impuesto sobre el Valor Añadido

El deportista que presta el servicio de cesión de derechos de imagen tiene la condición de profesional (como hemos visto anteriormente) por lo que la cesión de sus derechos de imagen que, mediante contraprestación, está sujeta al impuesto sobre el Valor Añadido en concepto de prestación de servicios, por aplicación del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que considera sujetas al Impuesto las

prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.³⁷

Y el artículo 11. 2 de dicha Ley considera como prestaciones de servicios, entre otras: “... 4.º Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial”.³⁸

Además, debe tenerse en cuenta que, no resulta aplicable la exención prevista en el artículo 20.1. 26º la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido que exime determinados servicios profesionales “prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores”³⁹.

Respecto al momento en que se devenga el impuesto

³⁷ Artículo 4 LIVA

³⁸ Artículo 11.2 LIVA

³⁹ Artículo 20.1.26º LIVA

por esta cesión de derechos, al tener carácter de prestación de tracto sucesivo deberá aplicarse lo establecido en el artículo 75. 1. 7º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido que dispone que, en los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, el Impuesto se devengará en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o a la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Por tanto, el devengo de la prestación de servicios se producirá cuando cada renta resulte exigible. No obstante, cuando la periodicidad supere un año natural, el devengo del impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo de tiempo transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo, según el caso, hasta la citada fecha.⁴⁰

2.1.7.2. Explotación de los derechos de imagen a través de sociedades (Regla 85-15)

Si atendemos a los requisitos para la aplicación del régimen especial de imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen, estos son los siguientes:

- a) Que el deportista, residente en España, ceda el derecho a la explotación de su imagen a otra persona o entidad, residente o no en territorio español.
- b) El deportista tiene que prestar sus servicios en el ámbito de una relación laboral a otra persona o entidad residente o no en territorio español.
- c) La persona o entidad con la que el deportista mantiene la relación laboral tiene que haber obtenido la cesión del derecho a la explotación de la imagen de la persona o entidad primera cesionaria.
- d) Los rendimientos del trabajo del deportista tienen que ser inferiores a la suma de esos rendimientos del trabajo y los que obtiene de la entidad cesionaria con la que mantiene la relación laboral por la cesión de los derechos de imagen.

El art. 92 LIRPF exige que los rendimientos del trabajo que el deportista titular de la imagen obtiene en el periodo impositivo tiene que ser inferiores al 85 por 100 de la suma de estos rendimientos del trabajo y el importe total satisfecho por la entidad cesionaria, en concepto de cesión de derechos de imagen, con la que el deportista mantiene relación laboral.⁴¹

Cabe la posibilidad de que sea una sociedad mercantil la que desarrolle la actividad de gestión y explotación de derechos de imagen de deportistas profesionales mediante la cesión de los mismos a terceras personas físicas o jurídicas. En estos casos el principal problema fiscal vendrá determinado por el elemento territorial, ya que, con frecuencia las personas o entidades cesionarias se encontrarán establecidas fuera de España, y los tributos afectados serán, principalmente, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido.⁴²

⁴⁰ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0702-18 de 15 de marzo de 2018

⁴¹ Martín Moro, M., *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*, Universidad Rey Juan Carlos, Madrid, 2012

⁴² Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2932-18 de 14 de noviembre de 2018

2.1.7.2.1. Impuesto sobre Sociedades

Con relación al Impuesto sobre Sociedades solo considero conveniente hacer referencia a la especialidad correspondiente a las retenciones e ingresos a cuenta establecida por el artículo 128. 6. b) de la Ley del Impuesto de Sociedades. Este afirma que el porcentaje de retención será del 24% para “las rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización”⁴³, a diferencia del 19% aplicable con carácter general.

2.1.7.2.2. Impuesto sobre el Valor Añadido⁴⁴

Cuando los deportistas profesionales explotan sus derechos de imagen a través una sociedad, la relación de ésta última con el club deportivo, cuando a su vez le cede dichos derechos, puede verse gravada con el Impuesto Sobre el Valor Añadido. Es decir, la cesión de derechos de imagen al club puede estar sujeta a IVA (como veremos más adelante). Pero además por la dinámica de dicho Impuesto (en determinados casos) el Club deportivo podrá deducir la factura pagada del IVA repercutido a clientes del Club. El artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido considera, en su apartado uno,

sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Y el apartado 2, entiende “... realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional...”⁴⁵.

Por su parte, el artículo 11. 4º de dicha Ley, en particular, considerara prestaciones de servicios, “las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial”⁴⁶.

⁴³ Artículo 128. 6. b) de la LIS

⁴⁴ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2304-14 de 08 de septiembre de 2014

⁴⁵ Artículo 4 LIVA

⁴⁶ Artículo 11 LIVA

Partiendo por tanto de que la sociedad que gestione y explote los derechos de imagen de un deportista profesional tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cabe plantearse qué operaciones estarán sujetas en el caso de que, como ya apuntamos, la prestación del servicio se realice fuera de España o a un destinatario establecido fuera del territorio nacional.

Según el artículo 69 de la Ley del Impuesto, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y, por tanto, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido,

las cesiones realizadas cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.⁴⁷

No obstante, lo anterior, el artículo 70. 2. de dicho cuerpo legal contiene un criterio especial “basado en la utilización o explotación efectiva de determinados servicios para los cuales las reglas de localización de servicios determinarían la no sujeción al Impuesto”.

Como reiteradamente tiene declarada la Dirección General de Tributos los requisitos para que se aplique dicho supuesto especial son los siguientes:

1º. Los servicios deben ser los citados de forma expresa en dicho artículo 70.

2º. Los servicios deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales, salvo cuando se trate de servicios de prestados por vía electrónica, telecomunicaciones, radiodifusión o televisión o arrendamiento de medios de transporte, en cuyo caso los destinatarios podrán ser, asimismo, particulares.

En todo caso, deberá atenderse al destinatario real del servicio.

3º. Los servicios concernidos deberán utilizarse o explotarse efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del Impuesto.

Finalmente, cabe señalar que existe la posibilidad de que pudiera resultar de aplicación parcial la referida regla del artículo 70. 2, lo que plantearía la cuestión del criterio de ponderación que se debe utilizar para la determinación del uso o utilización efectivos que se producen en territorio de aplicación del Impuesto.⁴⁸

2.1.8. Régimen especial de deportistas en planes de previsión social

Este régimen especial de deportistas en planes de previsión social se encuentra recogido en la disposición adicional undécima de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, el cual, dice así:

⁴⁷ Artículo 69 LIVA

⁴⁸ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2393-16 de 1 de junio de 2016

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

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

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

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

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

3. **Contingencias.** Las contingencias que pueden ser objeto de cobertura son las previstas para los planes de pensiones en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

4. **Disposición de derechos consolidados.** Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos en el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y, adicionalmente, una vez transcurrido un año desde que finalice la vida laboral de los deportistas profesionales o desde que se pierda la condición de deportistas de alto nivel.

5. **Régimen fiscal:**

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

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

c) La disposición de los derechos consolidados en supuestos distintos a los mencionados en el apartado 4 anterior determinará la obligación para el contribuyente de reponer en la base imponible las reducciones indebidamente realizadas, con la práctica de las autoliquidaciones complementarias, que incluirán los intereses de demora. Las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones realizadas, incluyendo, en su caso, las contribuciones imputadas por el promotor tributarán como rendimiento del trabajo en el período impositivo en que se perciban.

d) Las prestaciones percibidas, así como la percepción de los derechos consolidados en los supuestos previstos en el apartado 4 anterior, tributarán en su integridad como rendimientos del trabajo.

e) A los efectos de la percepción de las prestaciones se aplicará lo dispuesto en los apartados 8 y 9 del artículo 51 de esta Ley.

Dos. Con independencia del régimen previsto en el apartado anterior, los deportistas profesionales y de alto nivel, aunque hayan finalizado su vida laboral como tales o hayan perdido esta condición, podrán realizar aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales.

Tales aportaciones podrán ser objeto de reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos, para los planes de pensiones, por el artículo 8.8 del texto refundido de la ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Como límite máximo conjunto de reducción de estas aportaciones se aplicará el que establece el artículo 51.6 de esta ley.

A los efectos de la percepción de las prestaciones se aplicará lo dispuesto en los apartados 8 y 9 del artículo 51 de esta Ley.⁴⁹

Como podemos observar, la cantidad deducible de la base imponible del IRPF por parte del deportista por este concepto no es infinita, sino que se encuentra delimitada. En concreto, el importe máximo de la aportación a la mutualidad de previsión social deducible será el menor de las dos siguientes cifras: la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio, por un lado, y 24.250 euros anuales por otro.

Otra cuestión importante a tener en cuenta es si los deportistas pueden continuar llevando a cabo aportaciones de esta índole con derecho a reducción, una vez que su vida laboral haya llegado a su fin. El deportista retirado podrá seguir haciendo estas aportaciones, si bien, hay que recalcar que, desde el momento que acaba su vida laboral, debe regirse por los requisitos establecidos con carácter general, los cuáles son más restrictivos que los que había que cumplir cuando era deportista. También conviene resaltar de esta disposición, el hecho de que, tras el paso de un año desde el fin de su vida laboral, el deportista podrá ejercitar los derechos que se hayan consolidado.⁵⁰

Por último, creo conveniente aclarar que, el hecho de que la prestación se lleve a cabo en capital, no implica que se deba aplicar la reducción del 40 por ciento a la que da derecho la disposición transitoria duodécima de la LIRPF, ya que, esta solo resultará efectiva a las aportaciones con fecha anterior al 31 de diciembre de 2006. Así lo dice el punto uno de esta disposición:

para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad al 1 de enero de 2007, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y, en su caso, aplicar la reducción prevista en el artículo 17 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a 31 de diciembre de 2006.⁵¹

El legislador ha decidido articular la previsión social en el ejercicio profesionalizado de la actividad deportiva a través de una mutualidad y no a través de un plan de pensiones. Y, sin embargo, la articulación de la previsión social del ejercicio profesionalizado de la actividad deportiva a través de un plan de pensiones hubiera sido también posible e

⁴⁹ Disposición adicional 11ª LIRPF

⁵⁰ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V598-07 de 03 de diciembre de 2007

⁵¹ Disposición transitoria 12ª LIRPF

incluso deseable, abriendo la alternativa de utilizar una mutualidad de previsión social o un plan de pensiones específico. Al fin y al cabo,

el objetivo que debe perseguir el Estado es primar fiscalmente la finalidad de la previsión social y no el vehículo en que se instrumenta para su financiación. Tanto en los sistemas de previsión social colectivos, como en los individuales, lo que debería establecerse son los requisitos que debe reunir el contrato o el plan para poder acceder a un mejor tratamiento fiscal. La forma en que se instrumente dicho sistema debe permitir la máxima neutralidad desde el punto de vista fiscal, cualquiera que sea el instrumento que se utilice, Plan de Pensiones, Seguro o Mutualidad.⁵²

⁵² Murillo, F.A y López, J. M. T., *Tributación de los Planes y Fondos de Pensiones*, McGraw-Hill, 1996.

3. Incentivos a entidades deportivas

3.1. Entidades exentas de tributación por el Impuesto de Sociedades

De acuerdo con el art. 9 TRLIS gozan de exención subjetiva en el Impuesto de Sociedades, entre otras entidades o instituciones, el Estado, las comunidades autónomas o entidades locales, así como los organismos autónomos del Estado y entidades de Derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales.⁵³

Para entender la justificación del tratamiento tributario favorable a las entidades deportivas resulta imprescindible acudir a nuestra Carta Magna, la cual en su artículo 43.3. precisa que “los poderes públicos fomentarán la educación sanitaria, la educación física y el deporte. Asimismo, facilitarán la adecuada utilización del ocio.”⁵⁴ Esto implica para los poderes públicos encargados de fomentar el deporte, tal y como explica Cazorla Prieto, que

pueden lícitamente encontrarse actividades serviciales, estimuladoras o reguladoras, porque lo que es sustancial no es el medio sino el fin: el fomento del deporte. Lo que quiere la Constitución es que se procure su crecimiento, su progreso en las mejores condiciones posibles. Lo que prohíbe es que los poderes públicos se inhiban de su suerte y adopten una posición abstencionista; a lo que obliga es, consecuentemente con vistas a favorecerlo, a intervenir en este sector. La delimitación del cuánto y del cómo de esa intervención es otra cosa sobre la que la Constitución no se pronuncia.⁵⁵

Por lo tanto, la Administración tendrá dos opciones, o bien imponer cargas para aquellos que realice actividades contrarias o impeditivas al deporte, o bien otorgar ventajas y honoríficos a quienes contribuyan a fomentar el deporte, no pudiendo en ningún caso abstenerse.

Un aspecto importante a tener en cuenta, es que aunque se puede interpretar que el artículo 43.3 CE hace referencia al deporte en general, pienso que este va dirigido al deporte aficionado, al popular, ya que, este tipo de deporte es el que realmente aporta una utilidad pública y contribuye a la mejora de la salud individual y colectiva de la sociedad, hablamos del deporte practicado diariamente por cualquier persona corriente.

⁵³ Artículo 9 TRLIS

⁵⁴ Artículo 43.3 CE

⁵⁵ Cazorla Prieto, L.M., *Derecho del Deporte*, 1992

No obstante, esta focalización no se produce en perjuicio del deporte de alto nivel, el cual también debe ser fomentado por los poderes públicos. En este sentido se pronuncia el artículo 6 de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte:

el deporte de alto nivel se considera de interés para el Estado, en tanto que constituye un factor esencial en el desarrollo deportivo, por el estímulo que supone para el fomento del deporte base, en virtud de las exigencias técnicas y científicas de su preparación, y por su función representativa de España en las pruebas o competiciones deportivas oficiales de carácter internacional”. Por lo tanto, el deporte profesional también será objeto de incentivos tributarios, aunque, eso sí, en menor medida que el deporte aficionado.⁵⁶

La conexión entre este mandato constitucional y el ámbito tributario se encuentra en que el sistema tributario no puede mirar sólo por la consecución de sus objetivos propios, sino que también deberá velar por lo que fija la Constitución.

Ante esta situación, el legislador puede poner gravámenes a aquellos sujetos que realicen actividades contra el fomento del deporte o dotar de beneficios fiscales a aquellos que lo incentiven. Es el caso de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, la cual analizaremos en el apartado siguiente.

3.2. Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002

Como resulta del propio título de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, el denominador común de las entidades cuyo régimen fiscal regula es la ausencia de ánimo de lucro. Si bien, como afirma su Exposición de Motivos:

la finalidad que persigue la Ley es más ambiciosa que la mera regulación de un régimen fiscal propio de las entidades sin fines lucrativos... Se hace necesaria, por tanto, una Ley como la presente, que ayude a encauzar los esfuerzos privados en actividades de interés general ... en atención y reconocimiento a la cada vez mayor presencia del sector privado en la tarea de proteger y promover actuaciones caracterizadas por la ausencia de ánimo de lucro, cuya única finalidad es de naturaleza general y pública...⁵⁷

⁵⁶ Artículo 6 Ley del Deporte

⁵⁷ Exposición de motivos I Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

En consecuencia, el ámbito objetivo de dicha ley viene determinado por las entidades sin fines lucrativos, constituidas fundamentalmente por asociaciones de utilidad pública, fundaciones, federaciones y comités deportivos (enumeradas en su artículo 2, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3, que veremos más adelante).

Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos:

1.º Las derivadas de los siguientes ingresos:

a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

b) Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.

c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.

2.º Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

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

4.º Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente.

5.º Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo.⁵⁸

Centrándonos en el ámbito deportivo, las federaciones deportivas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español, determinados clubes deportivos y ciertas fundaciones deportivas serán las entidades que podrán beneficiarse de este régimen fiscal (siempre y cuando den cumplimiento a los requisitos establecidos en el art. 3 de la Ley 49/2002).

3.3. Entidades de reducida dimensión

Las entidades deportivas pueden obtener determinados beneficios fiscales, acogiéndose al régimen fiscal previsto para las entidades de reducida dimensión. El cual no es un régimen específico de las entidades deportivas, sino aplicable a todas las empresas, cualquiera que sea su actividad.

⁵⁸ Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (24 de diciembre de 2002)

Dichos incentivos fiscales se encuentran recogidos en el capítulo XI del Título VII, artículos 101 y siguientes de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Se considera empresa de reducida dimensión aquella cuyo importe neto de la cifra de negocios del año anterior haya sido inferior a 10 millones de euros, cualquiera que sea el volumen de la cifra de negocios del propio periodo impositivo. Salvo que sea de nueva creación, en cuyo caso se atenderá a la cifra de negocios del año de fundación.

La normativa fiscal no determina que se entienda por “cifra de negocios” para cuya definición hay que acudir a la normativa mercantil, como derecho común supletorio. Así, el importe neto de la cifra de negocios se obtendrá deduciendo del importe de las ventas y de las prestaciones de servicios u otros ingresos, el importe de cualquier descuento, bonificación, reducción, el IVA y otros impuestos.

Los beneficios fiscales para dichas entidades consisten esencialmente en un régimen especial de amortización. Así, gozan de:

- Libertad de amortización para inversiones con creación de empleo.⁵⁹
- Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.⁶⁰
- Amortización acelerada de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias; y de elementos del inmovilizado intangible con vida útil indefinida y fondos de comercio.⁶¹
- Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores.⁶²
- Reserva de nivelación de bases imponibles. Las empresas de reducida dimensión, siempre que estén sujetas al tipo de gravamen general, pueden reducir su base imponible, siendo su destino la compensación de bases imponibles negativas que se generen en el plazo de los cinco años siguientes. Todo ello limitado al 10 % de su importe y, en todo caso, sin que la minoración exceda del millón de euros.⁶³
- Consideración como gastos deducibles de la cuota de los bienes adquiridos según el régimen especial de arrendamiento financiero.⁶⁴

⁵⁹ *Vid.* artículo 109 LIS

⁶⁰ *Vid.* artículo 110 LIS

⁶¹ *Vid.* artículo 103 LIS

⁶² *Vid.* artículo 104 LIS

⁶³ *Vid.* artículo 105 LIS

⁶⁴ *Vid.* artículo 106 LIS

3.4. Régimen especial de las entidades deportivas: Clubs y SAD. (Procedimiento de Infracción que abrió la Comisión)

La práctica de un mismo deporte por una pluralidad de personas ha dado lugar, a lo largo de la historia, a la formación de asociaciones deportivas que tenían (y tienen) por objeto la promoción y/o práctica de actividades y competiciones deportivas.

Dichas asociaciones pueden adoptar diversas formas jurídicas, que el artículo 12 de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte clasifica en Clubes, Agrupaciones de Clubes, Entes de Promoción deportiva, Ligas Profesionales y Federaciones deportivas. A su vez, el artículo 14 de la misma ley clasifica los Clubes deportivos, en Clubes deportivos elementales (de constitución simplificada, sólo pueden estar integrados por personas físicas y no pueden participar en competiciones estatales), Clubes deportivos básicos y Sociedades Anónimas Deportivas. Clasificación seguida, en términos parecidos, por las distintas leyes autonómicas.

Las asociaciones deportivas, en un principio, adoptaron la forma de clubes que tenían como elemento esencial la ausencia de ánimo de lucro, a diferencia de otras entidades mercantiles. Sin embargo, con el tiempo y con la masificación del interés por determinados deportes algunos de dichos clubes adquirieron unas dimensiones económicas enormes, más grandes aún que muchas empresas mercantiles, engordando sus presupuestos y, en muchos de ellos, sus deudas.

Debido principalmente a este endeudamiento la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, creó las Sociedades Anónimas Deportivas (SAD) como forma especial de las genéricas Sociedades Anónimas. Dicha ley obligó a los clubes que participen en competiciones oficiales a adoptar la nueva forma jurídica de la Sociedad Anónima Deportiva, siempre que estuvieran en situación de insolvencia, mientras que los clubes solventes podían optar libremente por mantener su régimen jurídico de Club.

El tiempo ha demostrado que la mayoría de los clubes que se convirtieron en SAD han tenido muchas más dificultades económicas que los que conservaron su forma social, según algunos expertos, debido a las ayudas y ventajas fiscales existentes para los clubes que se conservaron como tales.

Ello llevó a la Comisión Europea, en el año 2014, a abrir expediente a algunos clubes españoles de fútbol por posible infracción de la legislación comunitaria reguladora de la libre competencia. La Comisión acusaba especialmente a los clubes que no adoptaron en su día la forma de Sociedad Anónima Deportiva de recibir ayudas públicas pero, fundamentalmente, se les acusaba de diferencias en la tributación. Ya que las SAD

tributan, como cualquier SA, por el tipo general del Impuesto de Sociedades (en aquel año el 30%), mientras que los Clubes no transformados tributan como otras asociaciones (tipo del 25%).

Sin embargo, como afirma Luis Cazorla no está claro que la no transformación en SAD sea una ayuda de estado no compatible, así afirma que:

- Una cosa es la insostenible situación económico-financiera del fútbol español y sus causas, y otra muy distinta que, desde una perspectiva jurídica, la no transformación en SAD de determinados clubes sea una ayuda de estado no compatible. Lo primero es indudable, pero el necesario ajuste y control de dicha situación no puede hacer perder el no menos necesario rigor jurídico en el análisis.
- ... No se delimita ningún régimen tributario beneficioso ad hoc, sino que se permite que determinados clubes no tengan que convertirse en SAD, sino lo deciden voluntariamente...⁶⁵

Y recientemente, el Tribunal General de la Unión Europea le ha venido a dar la razón, ya que con fecha 26 de febrero de 2019 ha dictado sentencia resolviendo que la eventual ventaja resultante para los clubes no puede dissociarse del examen de los demás componentes del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro.

Así, dicho Tribunal estima el segundo motivo del recurso, basado esencialmente en la infracción del artículo 107.1 TFUE, a causa, por una parte, de un error manifiesto de apreciación de la Comisión en cuanto a la existencia de una ventaja y, por otra parte, de una violación del principio de buena administración en el examen de la existencia de dicha ventaja⁶⁶.

Criterio parecido que la más reciente Sentencia del mismo Tribunal General de 20 de marzo de 2019, que anula “en lo que respecta al Hércules” la decisión de la Comisión Europea de devolver las ayudas concedidas por el Instituto Valenciano del Fútbol, entidad perteneciente a la Generalitat Valenciana⁶⁷.

3.5. Deducciones y bonificaciones de aplicación en el Impuesto de Sociedades

⁶⁵ Cazorla, L., “Sociedades Anónimas Deportivas y Ayudas de Estado”. *El Blog de Luis Cazorla* (disponible en <http://luiscazorla.com/2013/12/sociedades-anonimas-deportivas-y-ayudas-de-estado/>; última consulta 10/06/2019)

⁶⁶ Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea (Sala Cuarta) de 26 de febrero de 2019 (Asuntos T-679/16 y T-865/16)

⁶⁷ Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea (Sala Cuarta) de 20 de marzo de 2019 (Asunto T-766/16)

Aparte de las deducciones y bonificaciones fiscales aplicables a cualquier tipo de sociedades según la ley reguladora del impuesto, tratándose de entidades o sociedades deportivas merece la pena destacar los siguientes beneficios que la legislación fiscal atribuye específicamente a este tipo de sociedades:

- Tratándose de sociedades cuyo objeto es patrocinar, mediante aportaciones económicas, a un deportista de élite, dicho patrocinio o aportación patrimonial puede considerarse fiscalmente deducible, como gasto, a los efectos del cálculo del rendimiento neto para el Impuesto de sociedades, y no como una donación propiamente dicha, cuyo tratamiento fiscal sería mucho más gravoso. Dicho “gasto” de patrocinio será fiscalmente deducible, “...siempre que cumplan los requisitos en términos de inscripción contable, devengo, y justificación documental, y en la medida que no tienen la consideración de gasto fiscalmente no deducible conforme a lo establecido en el artículo 15 de la LIS...”⁶⁸.
- Las aportaciones a asociaciones sin ánimo de lucro, tales como federaciones deportivas españolas, el Comité Olímpico Español o el Comité Paralímpico Español, que cumplan los requisitos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, permiten desgravarse, como deducción de la cuota del Impuesto de Sociedades, un 35% con un límite del 10% de la base liquidable del período impositivo.
- Con fundamento también en la última Ley citada, existe una deducción del 40% en el Impuesto de Sociedades, en los mismos términos, si se trata de una de las actividades prioritarias del mecenazgo, como por ejemplo el programa “España Compite”, desarrollado por la Fundación Deporte Joven en colaboración con el Consejo Superior de Deportes

En cualquier caso, las citadas aportaciones deberán justificarse mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria, con los requisitos que se establecen en la citada legislación sobre incentivos fiscales al mecenazgo.

3.6. Deducción en el IRPF por aportaciones a entidades deportivas

Como adelantábamos anteriormente, la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos

⁶⁸ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V3559-16 de 03 de agosto de 2016

fiscales al mecenazgo, ampliaba la finalidad de esta a la ayuda a los esfuerzos privados en actividades de interés general.

Una de estas ayudas viene determinada por el derecho que a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas atribuye el artículo 19 a

deducir de la cuota íntegra el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción..., la siguiente escala:

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

...⁶⁹

Dichas donaciones deberán haber sido realizadas en la forma y con la base que determinan los artículos 17 y 18, respectivamente; y a favor de las entidades a que se refiere el artículo 16, entre las que se incluyen "...a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley..."⁷⁰, que, como ya vimos, son fundamentalmente asociaciones de utilidad pública, fundaciones, federaciones y comités deportivos.

Además, con carácter general, el art. 68.3.b) LIRPF establece el beneficio fiscal consistente en la deducción de la cuota del "10 por 100 de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública"⁷¹ que no cumplan con los requisitos de la Ley 49/2002. Por otra parte, el art. 33.4.a) LIRPF establece que estarán exentas del impuesto "las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el artículo 68.3"⁷².

⁶⁹ Artículo 19 de la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

⁷⁰ Artículo 16 de la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

⁷¹ Artículo 68.3 LIRPF

⁷² Artículo 33.4 LIRPF

4. Breve referencia a la responsabilidad penal de los deportistas por delitos contra la Hacienda Pública

Como resulta ya de lo expuesto en apartados anteriores, uno de los ingresos mas cuantiosos de los deportistas viene determinado por la cesión de su derecho de imagen (garantizado por el artículo 18.1 de la Constitución Española).

La cesión de dicho derecho genera una ganancia en el deportista que tradicionalmente a tenido la consideración de renta sujeta a tributación por el IRPF, bien sea como rendimiento de trabajo personal, como rendimiento de capital mobiliario o como rendimiento de actividad económica.

Utilizando la más beneficiosa tributación para las personas jurídicas que para personas físicas y/o la territorialidad de los impuestos, algunos deportistas comenzaron a ceder sus derechos de imagen a sociedades, controladas por el propio jugador. Bien a una sociedad extranjera (algunas de ellas residentes en paraísos fiscales) cuyos ingresos por la explotación de dichos derechos no tributan en España; o bien a una sociedad española, cuyos rendimientos tributan por el tipo del Impuesto de Sociedades, notoriamente más bajo que el del IRPF, teniendo en cuenta el valor económico de los derechos de imagen. Dicho proceder puede constituir un fraude fiscal tipificado como delito. Así, el Código Penal Español comienza su TÍTULO XIV tipificando, en el artículo 305, los delitos contra la Hacienda Pública, al disponer:

El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado...⁷³

Como no podía ser de otra forma, no distingue la ley penal quién sea la persona que cometa la acción u omisión (“el que”), simplemente señala un límite objetivo (120.000 euros) que los deportistas profesionales, debido al montante de sus ingresos, es normal que superen.

Así ha ocurrido con dos de los deportistas profesionales más famosos del mundo: Cristiano Ronaldo y Leo Messi.

⁷³ Artículo 305 CP

Ambos futbolistas han sido recientemente acusados de delinquir contra la Hacienda Pública por ocultar ingresos devengados por la explotación de derechos de imagen a través de sociedades instrumentales radicadas en países extranjeros. Si bien, el resultado de sendos procedimientos penales ha sido diferente, quizás quedando condicionado el más reciente (Cristiano Ronaldo) por el más lejano (Leo Messi).

En efecto, el procedimiento penal seguido contra el jugador del Fútbol Club Barcelona llegó al Tribunal Supremo, que por sentencia de la Sala Segunda, de fecha 24 de mayo de 2017, desestimó el recurso de casación interpuesto por Messi y su padre quien, según palabras del primero, se ocupaba de la “plata”.

El citado recurso de casación se fundamentó esencialmente en

la llamada teoría de la “ignorancia deliberada” o “principio de indiferencia”, interpretación jurisprudencial que tiene su origen en la *willful blindness* angloamericana (ceguera voluntaria) y que fue acogida por nuestros Tribunales hace poco más de quince años. En síntesis, describe la conducta de quien “sin querer saber aquello que puede y debe saberse, y sin embargo se beneficia de la situación, está asumiendo y aceptando todas las consecuencias del ilícito negocio en el que voluntariamente participa”⁷⁴.

En efecto, entre los motivos del recurso de casación se alegó que

la tesis de que, si un lego en derecho recurre a especialistas en materia fiscal para que lo asesoren, pagando por el asesoramiento, importantes honorarios, no actúa con indiferencia, ni ha querido deliberadamente ignorar cuáles eran sus obligaciones fiscales. Por el contrario, ha hecho lo que podía hacer y es socialmente adecuado. En el presente caso, ni ... (el deportista) ejecutó la acción típica del artículo 305 del Código Penal, ni... (su padre) una acción de cooperación necesaria, sino que ambos pusieron cuantos medios tuvieron a su alcance para cumplir con sus obligaciones tributarias, durante la inspección y la instrucción de la causa.⁷⁵

Sin embargo, no lo entendió así el alto tribunal, que llega a afirmar que:

los datos que se indican no pueden justificar la exoneración bajo la cobertura de la responsabilidad de los asesores. Ya hemos expuesto que es razonable la inferencia de que a ellos se acude precisamente para que con su cualificación técnica hagan viable el objetivo delictivo común de padre e hijo: eludir el pago de lo que sabían era debido por IRPF del hijo. Y ambos, el padre y el hijo supieron que habían logrado tal objetivo...⁷⁶

⁷⁴ Cuairán, J., “Futbolistas, asesores y delitos fiscales: ¿”ignorancia deliberada” o “principio de confianza”?”, Hay Derecho, 14 de septiembre de 2017 (disponible en <https://hayderecho.com/2017/09/14/futbolistas-asesores-delitos-fiscales-ignorancia-deliberada-principio-confianza/>; última consulta 08/06/19)

⁷⁵ Futbolistas, asesores y delitos fiscales: ¿”ignorancia deliberada” o “principio de confianza”? *cit.* pág. 38

⁷⁶ Futbolistas, asesores y delitos fiscales: ¿”ignorancia deliberada” o “principio de confianza”? *cit.* pág. 38

Recién resuelto por el Tribunal Supremo el caso “Messi” se inició el caso “Ronaldo”, quien llegó con el Ministerio Fiscal y la Agencia Tributaria a un acuerdo por el que el pagaría por cuatro delitos fiscales casi 19 millones de euros, resultando condenado a dos años de prisión, sin tener que entrar en la cárcel.

Dicho acuerdo fue criticado por técnicos del Ministerio de Hacienda (Gestha), en cuanto a la falta de consecuencias penales para los asesores fiscales del futbolista quienes, según dichos técnicos, “podrían llegar a ser considerados cooperadores necesarios en la comisión de los delitos fiscales, al urdir la trama evasora del delantero, por lo que no deberían quedar exentos de responsabilidades penales”⁷⁷. En cualquier caso, también los asesores fiscales de Messi quedaron impunes.

Como consecuencia de los dos sonados procedimientos, otros deportistas que se han encontrado posteriormente en la misma situación han optado por prescindir de defender su inocencia, reconocer su culpabilidad, concertar un acuerdo con la fiscalía y administración, y pagar la cuota defraudada.

Conviene por último recordar que el delito fiscal puede resultar agravado para los deportistas si se considera que puede llevar aparejado el de blanqueo de capitales⁷⁸ (art. 301 código penal), en los casos en que el dinero defraudado se vuelva a poner en circulación. Una mala interpretación de dicho tipo ha llevado a algunos a considerarlo así, aunque el Tribunal Supremo ha sentado la doctrina que rechaza considerar blanqueo de capitales la

mera utilización del dinero correspondiente a la cuota impagada en un delito fiscal, para gastos ordinarios, sin que concurra finalidad alguna de ocultación ni se pretenda obtener un título jurídico aparentemente legal, sobre bienes procedentes de una actividad delictiva previa, que es lo que constituye la esencia del comportamiento que se sanciona a través del delito de blanqueo.⁷⁹

En cualquier caso, el criterio impuesto por el Tribunal Supremo para resolver el caso “Messi” y que hemos llamado “ignorancia deliberada”, el cual ha condicionado los procesos posteriores, hunde sus raíces en el principio general del derecho: “La ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento”⁸⁰ (artículo 6 del código civil). Cuyo fundamento no es tanto que exista un deber de conocimiento de todas las leyes por todos

⁷⁷ Futbolistas, asesores y delitos fiscales: ¿“ignorancia deliberada” o “principio de confianza”? *cit.* pág. 38

⁷⁸ Artículo 301 CP

⁷⁹ Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril 265/2015

⁸⁰ Artículo 6 CC

los ciudadanos, completamente imposible por otra parte, sino la necesaria eficacia de las Leyes con independencia de que sean o no conocidas realmente.

5. Conclusiones

Como afirmábamos en el comienzo de este trabajo, las características esenciales que diferencian al deportista de cualquier otra persona, profesional o empresario, son dos:

- La temporalidad, pues, por razones biológicas, la mayoría de los deportes sólo pueden practicarse profesionalmente en una corta etapa de la vida.
- Y la internacionalidad, ya que la mayor parte de ellos o, por lo menos, los que tienen mayores ingresos desarrollan su actividad de diferentes países.

En consecuencia, una buena regulación fiscal debe ser la que tenga en cuenta y concilie dichos rasgos distintivos con los principios recogidos por el artículo 31 de la Constitución Española, permitiendo que los deportistas profesionales contribuyan “... al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio...”⁸¹.

Para ello es fundamental que dicha regulación esté inspirada por el principio de seguridad jurídica, que también garantiza la Constitución Española, en su artículo 9.3. el deportista, como cualquier español, debe conocer (o tener la posibilidad de conocer) lo prohibido, ordenado o permitido por la Ley fiscal.

Para conseguir esa pretendida seguridad jurídica, sería deseable una disminución y simplificación de las leyes fiscales que, debido a su complejidad y cambios de criterio de quienes las tienen que interpretar y aplicar, hacen difícil a los deportistas profesionales cumplir sus deberes fiscales, creándoles la necesidad de ponerse en manos de asesores fiscales que les dirijan en el correcto pago de sus impuestos. Asesoramiento que, por las mismas razones, no será fácil y del todo fiable, encontrándose el deportista/contribuyente en el filo de la navaja entre el ciudadano ejemplar y el delincuente fiscal, incluso blanqueador de capitales. Como vimos en los sonados casos de Ronaldo y Messi.

Además, no cabe olvidar que el sistema fiscal es una de las herramientas más importantes de la política fiscal de un país. Y que, en un mundo globalizado, como en el que nos encontramos, una política fiscal atractiva puede atraer (valga la redundancia) a España

⁸¹ Artículo 31 CE

deportistas profesionales extranjeros, y así incrementar los ingresos tributarios obtenidos a través de ellos, siguiendo la tesis de Arthur Laffer y su famosa “curva”⁸².

A su vez, la importación de deportistas extranjeros aumentará la calidad y cantidad de los deportistas españoles, como hemos tenido ocasión de comprobar en los últimos años.

⁸² La llamada “curva de Laffer” sugiere que un incremento de los tipos impositivos incrementa los ingresos fiscales hasta un determinado punto, a partir del cual un incremento mayor de los tipos hará que disminuyan los ingresos.

Se hizo popular por Arthur Laffer, un economista estadounidense que formó parte del consejo asesor del presidente Ronald Reagan, aunque él mismo reconoció que tomó la idea del economista árabe Ibn Khaldun.

6. Bibliografía

6.1. Legislación

- Constitución Española.
- Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (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 1 de enero de 2007).
- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (24 de diciembre de 2002).
- Ley 59/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003).
- Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen.
- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE 24 de noviembre de 1995).
- Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales (BOE 27 de junio de 1985).
- 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.
- 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 junio de 2005).

6.2. Jurisprudencia

- Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea (Sala Cuarta) de 26 de febrero de 2019 (Asuntos T-679/16 y T-865/16).
- Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea (Sala Cuarta) de 20 de marzo de 2019 (Asunto T-766/16).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril 265/2015.

6.3. Doctrina de la Dirección General de Tributos

- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0702-18 de 15 de marzo de 2018.
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2141-18 de 18 de julio de 2018.
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2304-14 de 08 de septiembre de 2014.
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2393-16 de 1 de junio de 2016.
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2932-18 de 14 de noviembre de 2018.
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V3098-14 de 17 de noviembre de 2014.
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V3271-18 de 26 de diciembre de 2018.
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V3559-16 de 03 de agosto de 2016.
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V598-07 de 03 de diciembre de 2007.

6.4. Obras doctrinales

- Alguacil, H., “Manual para entender la reforma de la ‘Ley Beckham’”, *El Mundo*, 4 de noviembre de 2009 (disponible en <https://www.elmundo.es/elmundodeporte/2009/11/04/futbol/1257347580.html>: última consulta 08/06/19).

- Carta Tributaria, *Noticiero*, núm. 247, 1996.
- Cazorla, L., “Sociedades Anónimas Deportivas y Ayudas de Estado”. *El Blog de Luis Cazorla* (disponible en <http://luiscazorla.com/2013/12/sociedades-anonimas-deportivas-y-ayudas-de-estado/>; última consulta 10/06/2019).
- Cazorla Prieto, L.M., *Derecho del Deporte*, 1992
- Consejo Superior de Deportes, *El Deporte Español ante el Siglo XXI*, Ministerio de Educación y Cultura, Madrid, 2000.
- Corcuera Torres, A., “La exención de los deportistas de alto nivel en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Jurídica del Deporte*, n. 2, 1999, pp. 16 y ss.
- Cuairán, J., “Futbolistas, asesores y delitos fiscales: ¿”ignorancia deliberada” o “principio de confianza”?”, *Hay Derecho*, 14 de septiembre de 2017 (disponible en <https://hayderecho.com/2017/09/14/futbolistas-asesores-delitos-fiscales-ignorancia-deliberada-principio-confianza/>; última consulta 08/06/19).
- García, I., “La fiscalidad de los deportistas de fútbol profesional en el ámbito internacional”, 2015.
- Lasarte Álvarez, J., Ramos Prieto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M., “Otros aspectos de la tributación de los deportistas en la imposición directa sobre la renta de las personas físicas residentes y no residentes”, en *Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Junta de Andalucía ed., Deporte y Fiscalidad, Signatura Ediciones de Andalucía, S.L., Sevilla, 2008, p. 327.*
- Martín Moro, M., *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*, Universidad Rey Juan Carlos, Madrid, 2012
- Menéndez, J. P., “La tributación de los derechos de imagen de los deportistas vinculados por relaciones laborales”, *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n. 214, 2001, pp. 3-42.
- Murillo, F.A y López, J. M. T., *Tributación de los Planes y Fondos de Pensiones*, McGraw-Hill, 1996.
- Plaza, M. A., *Fiscalidad del derecho a la propia imagen: Especial referencia a los deportistas profesionales*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p.161.