



Universidad  
de La Laguna  
Facultad de Derecho



Grado en: Relaciones Laborales  
Facultad de Derecho  
Universidad de La Laguna  
Curso 2015 / 2016  
Convocatoria: Junio

[FISCALIDAD EN EL DEPORTE]  
[FISCALITY IN THE SPORT]

Realizado por el alumno Don Adrián González Pérez.

Tutorizado por la profesora Doña Adriana Fabiola Martín Cáceres

Departamento: Derecho Público y Privado Especial y Derecho de la  
Empresa

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario

## ABSTRACT

At work a research on how different taxes affect professional athletes is done. This group is listed as an employment relationship of a special nature. To make this line of research properly, you need to address all legislation related to it.

For this, the Income Tax of Individuals and their impact on this group is analyzed. a study of the different yields you can get a professional athlete, as well as various reductions and exemptions to which can accommodate the same is done. a section in which real cases that are happening today, professional athletes who are allegedly involved in various tax offenses is examined also included.

In addition to the Income Tax of Individuals, special mention is made of other tax, the tax on non-resident income, which has been and is a subject of considerable controversy within the employment relationship of a special nature.

During the course of the explanation, it is seen as professional athletes, both residents and non-residents, enjoy different treatment in some cases, with respect to ordinary citizens.

## RESUMEN (entre 150 y 350 palabras)

En el trabajo se realiza una línea de investigación sobre cómo influyen diferentes impuestos sobre los deportistas profesionales. Este colectivo está catalogado como una relación laboral de carácter especial. Para realizar correctamente dicha línea de investigación, es necesario abordar toda la legislación relacionada con ésta.

Para ello, se analiza el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y su incidencia sobre este colectivo. Se realiza un estudio de los diferentes rendimientos que puede obtener un deportista profesional, así como las diversas reducciones y exenciones a las que se pueden acoger los mismos. También se incluye un apartado en el que se examina casos reales, que están sucediendo hoy en día, de deportistas profesionales que están presuntamente implicados en diferentes delitos fiscales.

Además del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, se hace especial mención a otro impuesto, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el cual ha sido y es un tema de bastante controversia dentro de esta relación laboral de carácter especial.

Durante el transcurso de la explicación, se observa como los deportistas profesionales, tanto los residentes como los no residentes, gozan de diferentes trato en algunas ocasiones, con respecto a los ciudadanos de a pie.

## Índice

	<b>Página</b>
I. Marco normativo	1-2
II. Los deportistas profesionales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	3-34
A. El Hecho Imponible. Exenciones relativas a los deportistas profesionales	3-11
B. Base Imponible en el IRPF de los deportistas profesionales	11-34
a) Los deportistas profesionales por cuenta ajena y el IRPF. Rendimientos del Trabajo	11-20
a. Las retribuciones dinerarias	14-16
b. Las retribuciones en especie	16-20
b) Los deportistas profesionales por cuenta propia y el IRPF. Rendimientos de Actividades Económicas	20-23
c) Los derechos de imagen de imagen de los deportistas profesionales y su calificación a efectos del IRPF	23-32
a. Rendimientos del Trabajo	24-25
b. Rendimientos del Capital	25-26
c. Rendimientos de Actividades Económicas	26-27
d. Imputaciones de renta	27-30
e. Casos reales	31-32

d)	Los premios obtenidos por deportistas profesionales en torneos y competiciones.	
	Su tratamiento en el IRPF	33-34
C.	Base liquidable de los Deportistas profesionales	34-37
III.	Régimen tributario de los deportistas profesionales no residentes	38-41
	A. El Impuesto sobre la Renta de No residentes	38-40
	B. Las Reformas Fiscales. La Ley Beckham	40-41
IV.	Conclusiones	42-45

Bibliografía.

## I. MARCO NORMATIVO.

Nos disponemos a acotar un marco normativo, donde se regulan los aspectos más relevantes de nuestro objeto de estudio, el cual ha sido expuesto en el Resumen/Abstract.

Al hablar de fiscalidad en el deporte, nos vienen a la mente dos vertientes de la línea de investigación: Derecho Fiscal y Deporte.

Para hacer más comprensible el trabajo se realiza una presentación de la legislación que se ha de utilizar, y las definiciones contenidas en ellas, que nos serán de ayuda a la hora de comprender lo que se desarrolla.

La Ley que se tiene como referencia en el estudio, es la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, modificada parcialmente por la Ley 26/2014 de 27 de Noviembre (en adelante LIRPF).

Se define en el artículo primero el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como *“un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares”*, es decir, es un tributo que pagan todas las personas residentes en España, que obtengan un rendimiento derivado de cualquier actividad, que establezca la ley.

Así mismo, se tiene en cuenta para el análisis del Impuesto, el 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, para comprender con mayor exactitud ciertos puntos (en adelante IRPF).

También ha de referirse a la definición de deportista profesional, que se recoge en el Real Decreto 1006/1985 de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales (en adelante RD 1006/1985).

Si acudimos a dicho Real Decreto, en su artículo primero, ámbito de aplicación, se especifica que es aplicable a aquellos deportistas a los que haga referencia el artículo 2.1 d) del Estatuto de los Trabajadores<sup>1</sup>.

Según el Real Decreto 1006/1985, en su artículo 1.2 se establece que *“serán deportistas profesionales quienes, 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 entidad deportiva a cambio de una retribución.”*

De ello cabe inferir que el deportista amateur es aquel, que practica una modalidad deportiva, por mero placer y que no tiene retribución alguna. Por ello éstos quedan fuera de nuestro objeto de estudio.

Otra referencia normativa la constituye el Real Decreto 5/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de No Residentes (en adelante LIRNR), el cual se utiliza para analizar, entre otras situaciones, las que tuvieron lugar con la aprobación del Real Decreto 687/2005, popularmente conocido como la Ley Beckham.

---

<sup>1</sup> Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, Art 2. 1 d) *“Relaciones laborales de carácter especial, se considerarán relaciones laborales de carácter especial la de deportistas profesionales”*

## **II. LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.**

El impuesto más importante cuantitativa y cualitativamente, hoy en día, es el IRPF. Éste es sobre el que recae la tributación de los deportistas.

A través de dicho impuesto, declaramos los diferentes rendimientos que obtenemos las personas físicas, según la actividad realizada.

### **A. EL HECHO IMPONIBLE. EXENCIONES RELATIVAS A LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES.**

La realización del hecho imponible<sup>2</sup> es lo que determina el nacimiento de la obligación tributaria por este impuesto. El devengo de éste tiene lugar el 31 de diciembre de cada año por regla general.

De conformidad con el art. 6.1 de la LIRPF, constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, no obstante esta definición es más completa si le añadimos la expresión “durante el período impositivo”, ya que el impuesto recae sobre la renta concebida como afluencia continuada de riqueza al patrimonio del contribuyente.<sup>3</sup>

El objeto del impuesto<sup>4</sup> y el elemento central de la definición de hecho imponible, es el concepto de renta.

En el artículo 6.2 de la misma, se establece la enumeración siguiente de componentes de la renta:

---

<sup>2</sup> Ley 58/2003, de 17 Diciembre, General Tributaria, Art 20.1. “*El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.*”

<sup>3</sup> PÉREZ ROYO, F.(DIRECTOR); GARCÍA BERRO,F; PÉREZ ROYO,I; ESCRIBANO,F; CUBERO TRUYO,A; CARRASCO GONZALEZ,F.M: “Curso de Derecho Tributario, Parte Especial” 7ª ED. 2013,Tecnos, pág.8.

<sup>4</sup> LIRPF, Art 2. “*Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador*”



- a) Rendimientos del trabajo
- b) Rendimientos del capital
- c) Rendimientos de las actividades económicas
- d) Ganancias y pérdidas patrimoniales
- e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley

Cada una de las categorías enumeradas es objeto de una regulación específica en la ley. Partiendo de ello analizamos la incidencia de ellas en el estatuto de los deportistas profesionales.

Es indiscutible que la práctica de algunos deportes a nivel profesional, generan unos rendimientos en cantidades astronómicas.

Los deportistas pueden percibir infinidad de ingresos derivados de la práctica de un deporte, indemnizaciones, compensaciones, premios, etc. Salvo los deportistas amateur, que no tienen relevancia tributaria alguna en nuestra explicación, el resto, que perciba estas rentas deberán tributar por el Impuesto Sobre la Renta de la Persona Física o al Impuesto de la Renta de no Residentes.

Además de estos impuestos, si el deportista realizara el ejercicio por cuenta propia, es decir sin estar ligado de forma contractual a un club o entidad deportiva, este quedará sujeto al Impuesto de Actividades Económicas, con la posterior sujeción al Impuesto de Valor Añadido, o en caso de Canarias al Impuesto General Indirecto Canario.

La LIRPF prevé una serie de rentas exentas de tributación en el impuesto, las cuales se definen en su artículo 7.

Las exenciones tienen por objeto impedir que diferentes manifestaciones del hecho imponible produzcan el efecto típico asociado a éste, es decir, producen un aligeramiento de la carga tributaria.<sup>5</sup>

Dentro del ámbito deportivo existirán diferentes exenciones.

- *LAS AYUDAS DE CONTENIDO ECONÓMICO A DEPORTISTAS.*

Si se centra el estudio, en las rentas exentas que afectan a los deportistas, la letra “m” del artículo 7 de la LIRPF establece que “*estarán exentas, entre otras, las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel<sup>6</sup> 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*”.

Para ser más precisos, hay que acudir al artículo 4 del RIRPF, que indica que “*están exentas con un límite de 60.100 euros anuales, las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva, siempre que éstas cumplan dos requisitos obligatorios:*

---

<sup>5</sup> PÉREZ ROYO, F.(DIRECTOR); GARCÍA BERRO,F; PÉREZ ROYO,I; ESCRIBANO,F; CUBERO TRUYO,A; CARRASCO GONZALEZ,F.M: “Curso de Derecho Tributario, Parte Especial” 7ª ED. 2013,Tecnos, pág 86 y ss.

<sup>6</sup> Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento, Art 2. Definición de deportista de alto nivel. “*Aquellos que cumpliendo los criterios y condiciones definidos en los artículos 3 y 4 del presente real decreto, sean incluidos en las resoluciones adoptadas al efecto por el Secretario de Estado-Presidente del Consejo Superior de Deportes, en colaboración con las federaciones deportivas españolas y, en su caso, con las comunidades autónomas. La consideración de deportista de alto nivel se mantendrá hasta la pérdida de tal condición de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15 del presente real decreto.*

- a) *Los perceptores han de tener reconocida la condición de deportistas de alto nivel con arreglo al RD 971/2007, de 3 de julio<sup>7</sup>, el cual deroga el RD 146771/1997, de 19 de septiembre.*
- b) *La financiación deberá proceder, directa o indirectamente, del Consejo Superior de Deportes, la Asociación de Deportes Olímpicos, el Comité Olímpico Español o el Comité Paralímpico Español”*

En definitiva, se tendrá que cumplir los requisitos que marca la legislación, tener reconocido a través de los organismos competentes el grado de deportista de alto nivel y al mismo tiempo que directa o indirectamente sean financiados por el consejo superior de deportes o por el resto de organismos, mencionados con anterioridad.

---

<sup>7</sup> Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento, Art 3. Requisitos para la adquisición y acreditación de la condición de deportista de alto nivel. 1. *El Secretario de Estado-Presidente del Consejo Superior de Deportes acreditará la condición de deportista de alto nivel, a aquellos cuyo rendimiento y clasificación les sitúe entre los mejores del mundo o de Europa, de acuerdo con los criterios selectivos que se establecen en el presente real decreto y su anexo.*

3. *No podrán acceder a la condición de deportistas de alto nivel:*

- a) *Aquellos deportistas que no sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y tengan su residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. A estos efectos, los deportistas que no sean contribuyentes del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deberán acreditar el país en el que tienen su residencia fiscal mediante la presentación de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales competentes de dicho país.*
- b) *Los deportistas cuyos resultados, aun cumpliendo los criterios contemplados en el presente real decreto, hayan sido obtenidos representando a un país diferente a España.*
- c) *Los deportistas que, careciendo de la nacionalidad española, y compitiendo en representación de España por permitirlo el Reglamento de la Federación Deportiva Internacional correspondiente, no ostenten la condición de residentes en España de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, y en su normativa de desarrollo.*

- *RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERCIBIDOS POR TRABAJOS REALIZADOS EN EL EXTRANJERO.*

Por otro lado, el apartado p) del Art 7, también puede ser de aplicación para los deportistas profesionales.<sup>8</sup> Éste cataloga como renta exenta los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

*“1 ° Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan...”*

*“2 ° Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional.”*

*La exención tendrá como límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.*

Así pues, si un deportista tuviera rendimientos del trabajo, derivados de prácticas deportivas en otros países ajenos a la relación laboral que tiene en España, esos rendimientos tributarán por el tributo de aquel país, siendo necesario que tuviera un convenio con España.

---

<sup>8</sup> Artículo referente a las exenciones de los deportistas. Disponible en URL: <http://fiscalidaddeportistas.blogspot.com.es/2011/09/las-rentas-exentas-de-los-deportistas-y.html>

Para el caso de que se perciban conjuntamente rendimientos del trabajo realizados en territorio nacional y en el extranjero, el Art 6 del RIRPF dispone que el importe de éstos se compute, añadiendo a la retribución específica satisfecha por los mismos, la parte que corresponda calculada mediante el reparto proporcional en función de los días de trabajo desarrollados en el extranjero<sup>9</sup>.

*“Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto. Podrá escoger un régimen u otro.”*

Esta renta exenta puede ser aplicada a deportistas y artistas. Por ejemplo un jugador de Golf profesional que es contratado por un francés para un torneo en Francia, o un jugador de tenis profesional.

- **INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO IMPROCEDENTE**

Otro tipo de renta que ha sido sometido a debate por numerosas juristas ha sido, la consideración de exenta a la indemnización por despido improcedente.<sup>10</sup>

A través del RD 1006/1985, se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, en su artículo 15.1 se establece que en caso “*de despido improcedente, sin readmisión, el deportista profesional tiene derecho a una indemnización, que a falta de pacto se fijará judicialmente, de al menos dos mensualidades de sus retribuciones periódicas, más la*

---

<sup>9</sup> PÉREZ ROYO, F.(DIRECTOR); GARCÍA BERRO,F; PÉREZ ROYO,I; ESCRIBANO,F; CUBERO TRUYO,A; CARRASCO GONZALEZ,F.M: “Curso de Derecho Tributario, Parte Especial” 7ª ED. 2013,Tecnos, pag 95.

<sup>10</sup> Artículo referente a la exención de la indemnización por despido improcedente de los deportistas. Disponible en URL: <http://iusport.com/not/1551/fiscalidad-de-indemnizaciones-por-despido-improcedente-de-deportistas-profesionales/>

*parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidas durante el último año, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, por año de servicio. Para su fijación deben ponderarse las circunstancias concurrentes, especialmente la relativa a la remuneración dejada de percibir por el deportista a causa de la extinción anticipada de su contrato.”*

En los supuestos de despido de deportistas profesionales, en un primer momento, la Dirección General de Tributos vino considerando sujeta a tributación por IRPF la indemnización correspondiente en su totalidad, basándose en que no existía límite de carácter obligatorio previsto para estas indemnizaciones, no admitiendo la exención. De esta forma los deportistas profesionales se han visto mermados o perjudicados en relación con cualquier trabajador de régimen laboral. Todo esto vino a colación de una Sentencia del TS de 21 de diciembre de 1995.<sup>11</sup>

Pero a través de la sentencia de 18 de noviembre de 2009 del Tribunal Supremo<sup>12</sup>, se establece en dicho recurso la imposibilidad de aplicar analógicamente las condiciones de extinción propias del personal de alta dirección a los deportistas profesionales, ya que a diferencia del RD 1382/1985, por el que se regula la relación de carácter especial de alta dirección, que no establece ningún límite indemnizatorio ni mínimo ni máximo de carácter obligatorio en el régimen extintivo de los contratos, el RD 1006/1985, por el que regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales sí regula un mínimo como hemos dicho de dos

---

<sup>11</sup> Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 2ª) STS de 21 diciembre de 1995 (RJ\1996\2745)

<sup>12</sup> Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 2ª), STS de 18 noviembre de 2009 (RJ\2010\261)

mensualidades para despidos improcedentes, aunque este límite sea fijado subsidiariamente.

Esta sentencia a diferencia de la de 1995 que equiparaba la relación laboral de los deportistas con la del personal de alta dirección, manifiesta que no cabe extrapolar la doctrina que defiende el Tribunal Supremo en relación con el personal de alta dirección a la relación especial de los deportistas profesionales, pues aun siendo ambas relaciones laborales de carácter especial responden a situaciones diferentes.

Por ello y a través de la sentencia de 2009, se fija la exención en el IRPF, ya que en el RD 1006/1985 se establece un claro mínimo de indemnización y será el de dos mensualidades de sus retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidas durante el último año, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, por año de servicio, ya sea el despido por mutuo acuerdo o fijado judicialmente.

Otra sentencia importante data del 4 de Noviembre de 2010<sup>13</sup> también establece que en la relación laboral de los deportistas profesionales, existe un límite mínimo de indemnización garantizado al trabajador y este es el de dos mensualidades de sus retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidos durante el último año como se ha dicho con anterioridad.

Por tanto, de acuerdo con la doctrina, si cabría la exención, al menos parcial por el importe de dos mensualidades, establecido en el RD 1006/1985.

---

<sup>13</sup> Véase Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera), sección segunda, STS de 4 de noviembre de 2010, Recurso de casación número 2080/2007. Explicación de la misma disponible en <http://portaljuridico.lexnova.es/jurisprudencia/JURIDICO/45233/sentencia-ts-sala-3-de-4-de-noviembre-de-2010-irpf-indemnizaciones-por-despido-a-futbolistas> URL:

En este caso, el exceso indemnizatorio sobre la cuantía mínima no estaría amparado por la exención ya que se trata de un rendimiento del trabajo sujeto a tributación.

Pero puede suceder que dicho exceso haya sido generado en un período superior a dos años, para ese supuesto el artículo 18.2 de la Ley 35/2006 de IRPF establece una reducción del 30% del mismo, estando por tanto, gravado por dicho impuesto el 70% del citado exceso<sup>14</sup>. No obstante, habrá que atender al artículo 7. e) de la LIRPF, que establece un límite de exención de 180.000, en casos de indemnización por despidos

## **B. LA BASE IMPONIBLE EN EL IRPF DE LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES**

Ley General Tributaria, define en su artículo 50 la base imponible como: *“la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”*, podemos determinar a través de esta definición que la base imponible es la renta, ya sea obtenida de forma dineraria o en especie, que pertenece al sujeto tras realizar el hecho imponible.

Los apartados de la regulación relevantes desde el punto de vista de los deportistas profesionales son los relativos a los rendimientos del trabajo, rendimientos del capital mobiliario y los rendimientos de actividades económicas. A cada uno de ellos nos referimos a continuación.

---

<sup>14</sup> Artículo referente a la exención de la indemnización por despido improcedente de los deportistas profesionales. Disponible en URL: <http://fiscalidaddeportistas.blogspot.com.es/2011/09/las-indemnizaciones-por-despido-en-los.html>



### a) **LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES POR CUENTA AJENA Y EL IRPF. LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO**

El trabajo por cuenta ajena, se define como toda actividad personal prestada mediante contrato, por cuenta y bajo dirección ajena, en condiciones de dependencia y subordinación<sup>15</sup>. Así pues, se entiende por deportista profesional por cuenta ajena, a aquel deportista que firma con un club un contrato profesional, por el que recibe una suma como contraprestación de la actividad desarrollada, ya sea económica o en especie.

Recordamos que la Ley del Estatuto de los Trabajadores establece en su artículo 2. 1 d) *“Relaciones laborales de carácter especial, se considerarán relaciones laborales de carácter especial la de deportistas profesionales”*, esto quiere decir que debido a sus especiales características necesitan una regulación específica, la cual deberá respetar, en todo caso, los derechos básicos laborales reconocidos por la Constitución.<sup>16</sup>

Si la relación laboral, resulta de una contratación esporádica y no regular, no quedará excluida de su carácter especial, pero sí de la aplicación del RD 1006/1985, y se aplicará en los conflictos pertinentes nacidos de esta relación la jurisdicción laboral.<sup>17</sup>

No obstante, existe un caso en el cual la relación laboral pasa a ser una relación administrativa, ya que ésta pierde la nota de dependencia de un club por el cual ha sido contratado, y será cuando el deportista practique su

---

<sup>15</sup> Definición trabajo por cuenta ajena. Disponible en la URL: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/derecho-laboral/derecho-laboral.htm>

<sup>16</sup> Relaciones laborales de carácter especial. Disponible en URL: <http://tribbius.com/guia/trabajo/relaciones-laborales/que-son-las-relaciones-especiales-de-trabajo/>

<sup>17</sup> Real Decreto 1006/1985, Art 1.4 *“las actuaciones aisladas para un empresario u organizador de espectáculos públicos, de deportistas profesionales a que se refiere este Real Decreto, estarán excluidas de la presente regulación”*

modalidad deportiva para su selección nacional.<sup>18</sup> En cualquier caso, para el estudio del IRPF serán ambas rendimientos del trabajo, ya sea generado por una relación laboral o administrativa.

La relación laboral de los deportistas profesionales genera una serie de rendimientos, que se exponen a continuación.

Atendiendo a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, modificada parcialmente por la Ley 26/2014 de 27 de Noviembre en su artículo 17, serán rendimientos íntegros del trabajo. *“todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.”* Por lo tanto, cualquier percepción o ventaja que obtenga el sujeto pasivo, en este caso el contribuyente, ya sea regular o esporádica, en dinero o en especie, que retribuya su trabajo es rendimiento de del trabajo o salario, a no ser que sea considerado como rendimiento de actividad económica.

Cabe destacar que son considerados rendimientos del trabajo atípicos, las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial. Para estas relaciones laborales existen regulaciones específicas, atendiendo a las características de éstas<sup>19</sup>, como ya se dijo anteriormente.

Entre estas relaciones laborales de carácter especial, se encuentran, las relaciones laborales de los deportistas profesionales, que son desarrolladas por el RD 1006/1985, destacado en párrafos anteriores.

---

<sup>18</sup> Real Decreto 1006/1985, Art 1.6 *“las presentes normas no serán de aplicación a las relaciones entre los deportistas profesionales y las Federaciones Nacionales.”*

<sup>19</sup> PÉREZ ROYO, F.(DIRECTOR); GARCÍA BERRO,F; PÉREZ ROYO,I; ESCRIBANO,F; CUBERO TRUYO,A; CARRASCO GONZALEZ,F.M: *“Curso de derecho tributario, parte especial”* 7ª ED,2013,Tecnos, pág.131-132.

Los rendimientos del trabajo derivados de dichas relaciones constituyen para el trabajador un rendimiento del trabajo a efectos del IRPF, no es así cuando, en el caso de deportistas profesionales, éstos trabajen por cuenta propia, y no tengan un contrato con algún Club/SAD, del cual se derive una nota de dependencia, y por lo tanto un trabajo por cuenta ajena.

#### **a. LAS RETRIBUCIONES DINERARIAS.**

Si nos remitimos a la Ley del Estatuto de los Trabajadores, su artículo 26.1 *“Se considerará salario la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los periodos de descanso computables como de trabajo “.*

No obstante, si se busca una definición de salario ligada al deporte, se encuentra en el RD 1006/1985, en su artículo octavo establece que *“tendrán consideración legal de salario todas las percepciones que el deportista perciba de su entidad o club deportiva, bien sean en metálico o en especie, como retribución por la prestación de sus servicios profesionales.”*

Para hacernos una idea de qué tipo de percepciones salariales puede cobrar un deportista, es decir, qué rendimientos del trabajo puede obtener, se pone de ejemplo uno de los deportes más populares en el mundo, el fútbol.

Las percepciones salariales de los futbolistas vienen reguladas en el Convenio Colectivo del Fútbol Profesional, que es aprobado a través de la Resolución de 25 de septiembre de 2014, de la Dirección General de

Empleo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional, y son:

- Contraprestación económica por cesión temporal<sup>20</sup> o cesión definitiva <sup>21</sup>a otro club.<sup>22</sup>
- Participación en la compensación por preparación o formación.<sup>23</sup>
- Prima de Contratación o Fichaje<sup>24</sup>
- Prima de Partido<sup>25</sup>

---

<sup>20</sup> Convenio Colectivo Del Fútbol Profesional, Art.15; Cesión Temporal:” Durante la vigencia de un contrato, el Club/SAD podrá ceder temporalmente a otro Club/SAD los servicios de un Futbolista Profesional, siempre que éste acepte expresamente dicha cesión temporal, donde, en todo caso, deberá figurar la identidad específica del Club/SAD al que se cede al jugador, así como a cual de los equipos de los que conforman la estructura del mismo va a ir cedido.

<sup>21</sup> Convenio Colectivo Del Fútbol Profesional, Art 17.1; Cesión definitiva: “Durante la vigencia de un contrato, el Club/SAD y el Futbolista Profesional podrán acordar la terminación del mismo, siempre que aquél haya concertado con otro club la cesión definitiva de los derechos contractuales que ostenta sobre el futbolista, y siempre que éste acepte, expresamente, dicha cesión definitiva.”

<sup>22</sup> Convenio Colectivo Del Fútbol Profesional, Art 16; Contraprestación económica por cesión temporal:” En el supuesto de que la cesión se realizara mediante contraprestación económica, pactada entre cedente y cesionario, el Futbolista Profesional tendrá derecho a percibir, como mínimo, el quince por cien (15%) del precio pactado, que deberá ser satisfecho por el Club/SAD cesionario, en el momento de la aceptación por el Futbolista de la cesión. En el supuesto de que no se pactara cantidad alguna, el Futbolista tendrá derecho a percibir como mínimo el importe que resulte de dividir por doce la totalidad de las retribuciones percibidas del Club/SAD en la temporada inmediata anterior, multiplicado por el uno y medio por cien (1,5 %).” Art 17.3; Contraprestación económica por cesión definitiva: “El futbolista tendrá derecho a percibir, como mínimo, el 15% de precio de dicha cesión, que deberá ser pagada por el Club/SAD adquirente de los derechos, en todo caso”

<sup>23</sup> Convenio Colectivo del Fútbol Profesional, Art 18.1 Compensación por preparación o formación. “La LNFP y la AFE, de acuerdo con el artículo 14.1 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, que regula la relación laboral de los deportistas profesionales, conviene establecer para el caso de que, tras la extinción del contrato por expiración del tiempo convenido, el Futbolista Profesional estipulase un nuevo contrato con otro Club/SAD, que éste deberá abonar al Club/SAD de procedencia la compensación que libremente haya fijado en las Listas de Compensación.” , 3.” En ningún caso podrá incluirse en la Lista de Compensación a un Futbolista cuya edad sea igual o superior a 23 años, al treinta de Junio...”

<sup>24</sup> Convenio Colectivo del Fútbol Profesional, Art 22. Prima de Contratación o fichaje. “ Es la cantidad estipulada de común acuerdo entre el Club/SAD y el Futbolista Profesional, por el hecho de suscribir el contrato de trabajo”

- Sueldo Mensual<sup>26</sup>
- Pagas Extraordinarias<sup>27</sup>
- Plus de Antigüedad<sup>28</sup>
- Derechos de Explotación de Imagen en su caso<sup>29</sup>
- Retribución de vacaciones<sup>30</sup>

Estas son las percepciones salariales que recibiría un deportista que practique fútbol, no obstante las mismas, pueden ser extendidas en su mayoría a otros deportes.

#### **b. LAS RETRIBUCIONES EN ESPECIE**

Conforme el artículo 42.1 de la LIRPF, constituye renta en especie “*la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes,*

---

<sup>25</sup> Convenio Colectivo del Fútbol Profesional, Art 23. *Prima de partido. “La cuantía y condiciones de percepción de esta prima se pactarán por cada Club/SAD con su plantilla de Futbolistas Profesionales o con cada Futbolista Profesional de forma individual, y deberá constar, siempre por escrito firmado por el representante del Club/SAD y el Futbolista o representante de la plantilla.”*

<sup>26</sup> Convenio Colectivo del Fútbol Profesional, Art 24. 1. Sueldo Mensual “*Es la cantidad que percibe el Futbolista Profesional con independencia de que participe o no en los partidos que este dispute. Deberá fijarse con carácter inexcusable en el contrato que suscriban ambas partes, o en el Convenio que se establezca entre cada Club/SAD y sus respectivas plantillas, para la fijación de la cuantía que corresponda a cada temporada*”

<sup>27</sup> Convenio Colectivo Del Fútbol Profesional, Art 25.1. Pagas extraordinarias. “*Los Futbolistas Profesionales tendrán derecho a percibir cada temporada, además de los doce (12) sueldos mensuales, dos (2) pagas extraordinarias, por importe cada una de ellas del sueldo mensual pactado, incrementado con el plus de antigüedad.*”

<sup>28</sup> Convenio Colectivo Del Fútbol Profesional, Art 26.1.” *Plus de antigüedad. . Es la cantidad que percibe el Jugador por cada dos años de permanencia en el mismo Club/SAD. Su importe será equivalente, con dos años de permanencia, al cinco por cien (5 %) del sueldo mensual que perciba de su equipo, con los límites señalados en el artículo 25 del Estatuto de los Trabajadores.*”

<sup>29</sup> Véase apartado B. c) relativo a los derechos de imagen para una información más amplia.

<sup>30</sup> Convenio Colectivo Del Fútbol Profesional, Art 29. Retribución de vacaciones. “*El Futbolista Profesional percibirá durante el período de vacaciones el importe correspondiente al sueldo mensual incrementado, en su caso, por el Plus de Antigüedad.*”

*derecho o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal del mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien los conceda”.*

Cabe destacar, que la fuente de renta en especie no tiene por qué ser rendimiento del trabajo del contribuyente. También los rendimientos del capital, de la actividad económica o ganancias patrimoniales pueden revestir la forma de una renta en especie.<sup>31</sup>

Es muy habitual que en los contratos de trabajo de los deportistas profesionales, se pacten determinadas rentas en especie. El hecho de contratar muchas veces a deportistas de otros países, comunidades autónomas, localidades, es motivo para que estos negocien unas condiciones de vida en su nuevo lugar de residencia.

Entre las retribuciones más comunes que se negocian por éstos, están: el derecho a la utilización de vivienda o de vehículo, seguros médicos o de accidentes sufragados por el club, viajes pagados por el club y el ingreso de contribuciones a planes de pensiones a favor de los deportistas.

Éstas son rendimientos en especie del trabajo, cuando se derive, directa o indirectamente, de éste o de la relación laboral de carácter dependiente, además de subrayar que la utilización de éstos ha de realizarse para el cumplimiento de fines, o la satisfacción de necesidades, de carácter particular del perceptor. Así pues, no tendrían esta consideración si se utilizan los bienes o servicios con una finalidad estrictamente laboral o profesional, como ocurriría por ejemplo con el uso de un automóvil de la empresa para desplazamientos motivados por el desarrollo del trabajo.

En la LIRPF se establecen una serie de valoraciones para las rentas en especie, esto es debido a la naturaleza no dineraria de este tipo de rentas

---

<sup>31</sup> PÉREZ ROYO, F.(DIRECTOR); GARCÍA BERRO,F; PÉREZ ROYO,I; ESCRIBANO,F; CUBERO TRUYO,A; CARRASCO GONZALEZ,F.M: “Curso de derecho tributario, parte especial” 7ª ED,2013,Tecnos, pág 132.

las cuales exigen una expresión en unidades monetarias, para poder integrarlas con las rentas dinerarias, y así poder fijar la tributación correspondiente.

Ahora se entra a explicar la valoración de las dos rentas en especie por antonomasia en el deporte, que son el derecho a la utilidad de una vivienda y la entrega de vehículo al deportista en cuestión.

El artículo 43.1.1º a) de la LIRPR establece que el derecho a la utilización de vivienda, cuando esta sea de propiedad del pagador, de forma gratuita o por precio inferior al de mercado. La retribución anual se fijará:

- En el caso de utilización de una vivienda que sea propiedad del pagador, el 10 por ciento del valor catastral<sup>32</sup>.
- En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, el 5 por ciento del valor catastral.
- Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 5 por ciento y se aplicará sobre el 50 por ciento del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Por último, la valoración resultante no podrá exceder del 10 por ciento de las restantes contraprestaciones del trabajo.

---

<sup>32</sup> Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, Art 22. Valor catastral." *El valor catastral es el determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario y estará integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones.*"

El artículo 43.1.1º b) valora los rendimientos en especie cuando consisten en la cesión de vehículos al trabajador, y se establecen distintos criterios de valoración, en función de las circunstancias:

- Si se entrega al perceptor la propiedad del vehículo, se considera rendimiento el coste de adquisición para el pagador, incluidos los impuestos que graven la operación.
- Cuando se seda al trabajador solo el uso, se valorará en un 20% anual del coste de adquisición referido anteriormente. Si el vehículo no fuese propiedad del pagador, se toma el valor de mercado que correspondería si éste fuera nuevo.

Una vez, explicadas los dos salarios en especie más frecuentes en los deportistas, hay que desarrollar el sistema de pagos a cuenta previsto en la normativa reguladora del impuesto.

Su función es procurar que los contribuyentes vayan soportando su carga tributaria de manera continuada y uniforme, es decir dosificar el esfuerzo fiscal.

La normativa reguladora del IRPF contempla hasta tres modalidades de obligaciones a cuenta: Retenciones a cuenta sobre rentas dinerarias, ingresos a cuenta sobre rentas en especie, pagos fraccionados.

Nosotros nos centraremos en los ingresos a cuenta sobre rentas en especie de los deportistas.

Cuando lo que se satisface es una renta en especie, el mecanismo de las retenciones a cuenta no puede hacerse efectivo, al no poderse detraer una parte de su importe para su ingreso en Hacienda. De ahí que para tal situación se establezca un mecanismo sustitutivo a las retenciones, que son los ingresos a cuenta. De esta forma las rentas en especie no se someten a



retención, pero el pagador de las mismas queda obligado a realizar el ingreso en la Hacienda Pública de una cantidad en metálico.<sup>33</sup>

En el caso de los deportistas, éste deberá declarar la retribución en especie según el valor determinado expuesto anteriormente, incrementando el importe con el correspondiente ingreso a cuenta. El ingreso a cuenta quedará obligado el club.

No es necesario realizar un ingreso a cuenta cuando la retribución en especie esté entre uno de los supuesto de exención de previsto en la ley, o cuando el importe del ingreso a cuenta se haya descontado por el club de las retribuciones dinerarias que se le abonen al jugador.<sup>34</sup>

#### **b) LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES POR CUENTA PROPIA Y EL IRPF. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.**

De acuerdo con la LIRPF, en su artículo 27 se especifica que se *“consideran rendimientos íntegros de actividades económicas aquéllos 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 definición de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”*

Así pues, el deportista que preste sus servicios de forma independiente, es decir que carezca de una nota de dependencia por parte de

---

<sup>33</sup> PÉREZ ROYO, F.(DIRECTOR); GARCÍA BERRO,F; PÉREZ ROYO,I; ESCRIBANO,F; CUBERO TRUYO,A; CARRASCO GONZALEZ,F.M: “Curso de derecho tributario, parte especial” 8ª ED,2014,Tecnos, pág304 y ss.

<sup>34</sup> LIRPF, Art 43. Valoración de las rentas en especie. 2. *En los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta Ley. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.*

un club, además de estar al margen del ámbito organizativo de otra persona o entidad, percibe rendimientos de actividad.

Como ejemplo, podemos nombrar diferentes retribuciones que tienen esta consideración, como son las cantidades que el deportista en cuestión cobre por participar a título individual en un espectáculo o evento deportivo, los premios derivados de dicha participación individual<sup>35</sup> o la remuneración que perciba por explotar él mismo su imagen<sup>36</sup>.

Los rendimientos de actividades económicas, tienen una peculiaridad y es que se pueden determinar de acuerdo a regímenes diferentes: Estimación directa normal, estimación directa simplificada, y estimación objetiva.

La estimación objetiva en este caso no es de aplicación a las actividades deportivas<sup>37</sup>. Por lo tanto, se aplica la estimación directa, la cual si acudimos al artículo 30.1 de la LIRPF encontramos la peculiaridad que tendrá como referencia la normativa del Impuesto de Sociedades.

El rendimiento neto de actividades económicas es el resultado contable de aplicar los ajustes que procedan sobre el mismo de acuerdo con la Ley de Impuesto de Sociedades y el Reglamento del mismo. No obstante, la LIRPF establece una serie de requisitos que van a determinar la tributación por un régimen u otro<sup>38</sup>.

---

<sup>35</sup> Ver apartado B. d) del trabajo, relativo a los premios obtenidos por los deportistas profesionales.

<sup>36</sup> Ver apartado B. c) del trabajo, relativo a los derechos de imagen obtenidos por los deportistas profesionales.

<sup>37</sup> MORÓN PÉREZ, CARMEN; “ La tributación de los deportistas”, Anales del Derecho, pág183 y ss. Disponible en URL: [revistas.um.es/analesderecho/article/download/157161/142101](http://revistas.um.es/analesderecho/article/download/157161/142101)

<sup>38</sup> LIRPF, Art. 30. Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa. 1.” *La determinación de los rendimientos de actividades económicas se efectuará, con carácter general, por el método de estimación directa, admitiendo dos modalidades, la normal y la simplificada.*

Ahora mencionaremos, dentro del mismo artículo en su punto número segundo las normas especiales que se establecen y que pueden afectar a nuestro colectivo.

Por un lado, sobre las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio deportista<sup>39</sup>, la ley determina que no son considerados como gastos deducibles, salvo que el contribuyente no esté integrado en la Seguridad Social o que la mutualidad opere como sistema alternativo a ésta última y cubra las más contingencias que aquellas. Las aportaciones son deducibles hasta 4500 euros, el excedente reduce la base imponible y se le aplicará la cuantía menor entre el 30% de los rendimientos netos de actividad y del trabajo o 10.000 euros<sup>40</sup>.

Por otro lado si hablamos de las primas del seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia

---

*La modalidad simplificada se aplicará para determinadas actividades económicas cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.*

*En los supuestos de renuncia o exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa, el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este método durante los tres años siguientes, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan”*

<sup>39</sup> Véase apartado IV. Base liquidable de los Deportistas Profesionales, apartado a) relativo a las aportaciones a las Mutualidades de Previsión Social del trabajo.

<sup>40</sup> LIRPF, Art. 30.2 1º Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa “No tendrán la consideración de gasto deducible las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 51 de esta Ley. No obstante, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando, a efectos de dar cumplimiento a la obligación prevista en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado.”

cobertura y la de su cónyuge e hijos menores de 25 años que convivan con él, son deducibles con el límite de 500 euros.<sup>41</sup>

Antes de terminar con la explicación de los rendimientos de actividades económicas, hay que mencionar que el deportista podrá acudir al régimen de estimación directa simplificada siempre que cumpla los términos determinados en la legislación.

### **c) LOS DERECHOS DE IMAGEN DE LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES Y SU CALIFICACIÓN A EFECTOS DE IRPF.**

El derecho a la imagen, es un derecho fundamental reconocido en el artículo 18.1 de la Constitución Española (desde ahora CE)<sup>42</sup>.

La situación donde se encuentra el derecho a la imagen en la CE, hace que goce de un máximo grado de protección. Las posibles vulneraciones de este derecho, podrán ser defendidas a través del recurso de amparo, tal y como reconoce el artículo 53.1 y 53.2 de la CE.

Su posible reforma se ha de efectuar mediante la vía recogida en el artículo 168 de la CE, el cual exige que cualquier reforma de este precepto debe seguir el procedimiento exigido, para la revisión total de la misma. También es necesaria una Ley Orgánica que desarrolle su contenido, en este caso es la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección del Derecho al Honor, a la Intimidad personal o familiar y a la Propia Imagen.

---

<sup>41</sup> LIRPF, Art. 30.2.5º Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa. *“Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él. El límite máximo de deducción será de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente.*

<sup>42</sup> Constitución Española, 1978, Art 18.1.” *Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen.*”

Por lo tanto, podemos determinar que el derecho a la propia imagen tiene una doble vertiente: un componente moral, derivado de su condición de derecho fundamental, y un componente patrimonial, dentro de la esfera del Derecho Privado, que es el que nosotros analizamos, a continuación.

De acuerdo con el artículo 25.4 de la LIRPF “*los procedentes del derecho a explotar la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.*” Podemos determinar según este precepto la total legalidad, a través de la vertiente patrimonialista del derecho a la imagen, que el deportista titular de su imagen puede ceder su explotación y obtener ingresos por ello.<sup>43</sup>

El derecho a la imagen, ha sido y es, un tema de debate en el mundo del Derecho Tributario y Financiero, por la condición o no de salario de las cantidades percibidas por su explotación. Todo esto viene a colación, debido a los diferentes rendimientos que se pueden generar, y que se explican a continuación.

#### **a. LOS DERECHOS DE IMAGEN. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO.**

En el caso que se consideren rendimientos del trabajo<sup>44</sup>, la retribución es pactada por el deportista y el Club/SAD, es decir a través de la relación laboral que une a ambos. Tienen que cumplir unos requisitos:

---

<sup>43</sup> LASARTE ÁLVAREZ, A; RAMOS PRIETO, J; ARRIBAS LEÓN, MÓNICA; HERMOSÍN ÁLVAREZ, M: “Deporte y fiscalidad”, 1ª ED, 2008, Sevilla, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte., págs. 387-390

<sup>44</sup> Convenio Colectivo Del Fútbol Profesional, Art 28. “*Derecho de explotación de imagen. Para el caso de que el Futbolista explote en su propio nombre sus derechos de imagen, por no haber sido estos cedidos temporal o indefinidamente a terceros, la cantidad que el Club/SAD satisfaga a aquél por la utilización de su imagen, nombre o figura con fines económicos, tendrá la consideración de concepto salarial, de conformidad con lo*

- La utilización de la imagen es inherente al desempeño del trabajo del deportista. Es decir tiene que ser generado, a raíz de la actividad profesional del deportista. Es retribuida por el Club/SAD, pactada en el contrato laboral especial firmado.
- El derecho que tiene el Club/SAD a explotar la imagen del deportista es dentro del ámbito de la relación laboral, es decir tiene que participar deportista y Club /SAD, nunca fuera de esta condición.
- Las rentas no se derivan de una explotación diferenciada por parte de un tercero ajeno a la relación laboral.

#### **b. LOS DERECHOS DE IMAGEN. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL.**

Antes de entrar en el estudio de los rendimientos del capital mobiliario generados a través de la explotación de derechos de imagen de los deportistas, hay que profundizar en la definición que establece el artículo 21 de la LIRPF sobre los rendimientos del capital *“tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste”*. Dentro de esta definición se hace mención a los rendimientos del capital mobiliario, y podemos determinar que constituye rendimiento íntegro del capital mobiliario cualquier contraprestación, ventaja o utilidad,

---

*establecido en el artículo 20. En tal supuesto, la cantidad acordada deberá constar por escrito, ya sea a nivel individual o de la plantilla del Club/SAD.”*

con independencia de su denominación o naturaleza, dineraria o en especie, derivada de la titularidad sobre bienes y derechos de naturaleza mobiliaria que no se encuentren afectos al ejercicio de actividades económicas de su titular.

De esta definición se define que se pueden generar rendimientos de capital mobiliario<sup>45</sup> a raíz de la cesión de los derechos de imagen. Para ello, el deportista profesional, el cual es el titular de los derechos de imagen cede los mismos a una persona o entidad y por éstos recibe renta. Los rendimientos del capital mobiliario, son percibidos directamente por el deportista titular de esos derechos.

En esta cesión de derechos de imagen, intervienen dos sujetos: el deportista cedente de sus derechos de imagen y la persona o entidad cesionaria de los derechos de imagen que procede a su explotación. Cabe destacar dos claves para entender esta condición:

- La cesión de los derechos de imagen no tiene lugar en el ámbito de una actividad económica.
- No tiene por qué existir una relación laboral entre el deportista y entidad cesionaria.

### **c. LOS DERECHOS DE IMAGEN. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.**

Por último, como consecuencia de la explotación de los derechos de imagen se pueden generar rendimientos de actividades económicas.

La naturaleza de rendimiento de este tipo, viene determinada cuando el deportista no cede su explotación a un tercero, ni tampoco explota su

---

<sup>45</sup> LIRPF, Art 25.4. d) “Tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario 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.”

imagen en el marco de una relación laboral, sino que éste llevará a cabo la explotación de su imagen, por cuenta y riesgo, tiene que haber una ordenación por cuenta propia de recursos materiales y humanos, necesarios para la obtención de la renta. Y dos requisitos fundamentales:

- Que exista un local destinado exclusivamente a la gestión de esta actividad económica.
- Debe haber una persona al menos empleada para esta actividad con contrato laboral y a jornada completa.<sup>46</sup>

Estos son tres tipos de rendimientos que se pueden generar a raíz de la explotación de los derechos de imagen, pero aún faltaría un tipo más, pero debido a su importancia y complejidad, se va a tratar en un apartado independiente.

#### **d. LOS DERECHOS DE IMAGEN. IMPUTACION DE RENTA**

La imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, con arreglo a lo previsto en el artículo 92 LIRPF, tiene por objeto evitar la elusión de la progresividad por aquellos contribuyentes que, en la mayoría de los casos por dedicarse al desarrollo de sus actividades deportivas de alto nivel, pueden canalizar una parte importante de los rendimientos de su actividad a través de la contraprestación por la cesión a terceros de sus derechos de imagen<sup>47</sup>.

---

<sup>46</sup>LASARTE ÁLVAREZ, A; RAMOS PRIETO, J; ARRIBAS LEÓN, MÓNICA; HERMOSÍN ÁLVAREZ, M: “Deporte y fiscalidad”, 1ª ED, 2008, Sevilla, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, pág403-409.

<sup>47</sup> PÉREZ ROYO, F.(DIRECTOR); GARCÍA BERRO,F; PÉREZ ROYO,I; ESCRIBANO,F; CUBERO TRUYO,A; CARRASCO GONZALEZ,F.M: “Curso de derecho tributario, parte especial” 8ª ED,2014,Tecnos, pág242.



Así pues, en virtud de los artículos 92 y 101.1 de la LIRPF y el artículo 107 del RIRPF, las personas físicas sometidas al IRPF, deben incluir en su base imponible, en concepto de imputación de rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen, los ingresos derivados de tal cesión cuando su pago se efectúe a terceras personas.<sup>48</sup>

Para que el régimen resulte aplicable a un contribuyente por el IRPF, será necesario que concurren las siguientes circunstancias, previstas en el artículo 92 de la LIRPF:

- Que dicho contribuyente tenga cedido el derecho a la explotación, o haya consentido o autorizado su utilización, a otra persona o entidad, residente o no residente.
- Prestar servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.
- Que la persona o entidad empleadora, o entidad vinculada a ella haya obtenido la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen contribuyente.

En tales circunstancias el contribuyente debe imputar en la base imponible de su IRPF, de acuerdo con lo previsto en el artículo 92.3 de la LIRPF<sup>49</sup>, el valor de la contraprestación que el empleador haya satisfecho o

---

<sup>48</sup> MARTÍN MORO, M.: *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*, Tesis doctoral inédita, dirigida por Alzaga Ruíz, Itziar, 2012, pág. 570. Disponible en URL: <http://goo.gl/6a912A>

<sup>49</sup> LIRPF. Art 92.3 Imputación de renta por la cesión de los derechos de imagen. “La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 por los actos allí señalados. Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado 8 y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización a que se refiere el párrafo a) del apartado 1, siempre que la misma se hubiera obtenido en un

se deba satisfacer a la entidad titular de esos derechos de imagen por la cesión de los mismos además de esto se incrementará en el importe del ingreso a cuenta, que en su caso deba practicarse<sup>50</sup>.

El pagador debe practicar un ingreso a cuenta del 24% sobre el importe de las cantidades satisfechas, en metálico o en especie, por la cesión de los derechos de imagen cuando el perceptor sea una persona o entidad no residente<sup>51</sup>.

El deportista puede deducir de la cuota líquida<sup>52</sup> de su IRPF, las cuotas impositivas satisfechas en España o en el extranjero, salvo cuando se satisfagan en paraísos fiscales. Las deducciones no pueden exceder en su conjunto de la cuota íntegra<sup>53</sup> que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible.

Además de ello, la imputación no procede cuando los rendimientos del trabajo percibidos en el ejercicio no sean inferiores al 85%<sup>54</sup> de la suma

---

*período impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto.*"

<sup>50</sup> RIRPF. Art 101.1 Importe de las retenciones sobre derechos de imagen y otras rentas. "La retención a practicar sobre los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el tipo de retención del 24 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos." 2. "La retención a practicar sobre los rendimientos de los restantes conceptos previstos en el artículo 75.2.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el tipo de retención del 19 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos."

Art 75.2. b) "estarán también sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas (...) los procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen.

<sup>51</sup> PÉREZ ROYO, F.(DIRECTOR); GARCÍA BERRO,F; PÉREZ ROYO,I; ESCRIBANO,F; CUBERO TRUYO,A; CARRASCO GONZALEZ,F.M: "Curso de derecho tributario, parte especial" 8ª ED,2014,Tecnos, pág243

<sup>52</sup> "Cuota obtenida al deducir de la cuota íntegra las deducciones que procedan según la ley de cada tributo aplicable". Disponible en URL: <http://www.economia48.com/spa/d/cuota-liquida/cuota-liquida.htm>

<sup>53</sup> "La cuota íntegra es la resultante de aplicar el tipo de gravamen establecido a la base liquidable, sin las deducciones legales previstas para el cálculo de la posterior cuota líquida. Disponible en URL: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/cuota-tributaria/cuota-tributaria.htm>

<sup>54</sup> LIPRF, Art 92.2. Imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen. "La imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del

de éstos, más la contraprestación total satisfecha por el empresario por obtener la explotación de los derechos de imagen.

En consecuencia, si las retribuciones por los derechos de imagen no superan el 15% del importe total pagado por la entidad explotadora de dicho derecho, con la que el deportista tiene una relación laboral, no es de aplicación el régimen especial de imputación de rentas<sup>55</sup>

Por lo que podemos concluir<sup>56</sup>, que la existencia de este límite cuantitativo tiene una consecuencia trascendental. Cuando no se supera, se produce una permisividad hacia ese tipo de renta, que no va a resultar gravada para el deportista hasta que reciba renta por la participación que tenga, en este caso la entidad cesionaria. Pero por otro lado, si se supera esa ratio permitida de 85/15 aunque sólo sea por un euro, la consecuencia tributaria inmediata para el deportista será la inclusión de la totalidad de la contraprestación satisfecha por la entidad cesionaria en la base imponible general del deportista, y no solo aquella parte que excede de ese límite.<sup>57</sup>

---

*trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado anterior por los actos allí señalados.”*

<sup>55</sup> LASARTE ÁLVAREZ, A; RAMOS PRIETO, J; ARRIBAS LEÓN, MÓNICA; HERMOSÍN ÁLVAREZ, M: “Deporte y fiscalidad”, 1ª ED, 2008, Sevilla, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, pág415

<sup>56</sup> LASARTE ÁLVAREZ, A; RAMOS PRIETO, J; ARRIBAS LEÓN, MÓNICA; HERMOSÍN ÁLVAREZ, M: “Deporte y fiscalidad”, 1ª ED, 2008, Sevilla, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, pág415-416

<sup>57</sup> MARTÍN MORO, M.: *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*, Tesis doctoral inédita, dirigida por Alzaga Ruíz, Itziar, 2012, pág.569-577.

### e. CASOS REALES

En el siguiente apartado se hace una breve mención sobre algunos ejemplos de delitos fiscales<sup>58</sup>, que han tenido lugar en los últimos años, totalmente vinculados con los derechos de imagen de los futbolistas.

Se aborda el tema sin especificar nombre real de ninguno de los protagonistas, respetando así su derecho a la intimidad.

En primer lugar, para que exista delito fiscal se precisa que el imputado haya defraudado, al menos, 120.000 euros en un año respecto de algún tributo.

- Caso L.M<sup>59</sup>: El deportista profesional L.M, ha sido imputado en los últimos meses por presunta evasión fiscal. Se le acusa, tanto a él como a su padre de simular una cesión de los derechos de su imagen a empresas cesionaria que tributan en los llamados “paraísos fiscales”. A su vez, firmaba contratos de prestación de servicios publicitarios con empresas que radican en jurisdicciones de conveniencia impositiva, que son aquellos países donde se perciben las rentas. Éstas permitirían, según su legislación, las operaciones con empresas que radican en paraísos fiscales. En conclusión, los ingresos que el futbolista percibía por esos contratos publicitarios iban desde estos países europeos (Reino Unido y Suiza), a la sociedad cesionaria de sus derechos

---

<sup>58</sup> Véase, Sentencia T.S. (Sala 3) de 28 de febrero de 2013. Disponible en URL:<http://portaljuridico.lexnova.es/jurisprudencia/JURIDICO/193869/sentencia-ts-sala-3-de-28-de-febrero-de-2013-irpf-derechos-de-imagen-de-futbolista-profesiona>

<sup>59</sup> Disponible en URL: [http://www.eldiario.es/zonacritica/proposito-MESSI-delito-fiscal\\_6\\_146695343.html](http://www.eldiario.es/zonacritica/proposito-MESSI-delito-fiscal_6_146695343.html)

de imagen en paraísos fiscales, con lo que eludía tributar en España por esas rentas.

Se estima que las cantidades defraudadas fueron de 4.164.675 de euros a Hacienda<sup>60</sup>.

- Caso J.M: J.M admitió defraudar 1,5 millones de euros a Hacienda con la cesión de sus derechos de imagen a empresas extranjeras. El jugador del FCB, ya ha pagado esa cantidad y ha abonado, además, los intereses (otros 200.000 euros). En 2011 y 2012, el centrocampista internacional argentino evitó declarar ante el fisco los ingresos derivados de la explotación comercial de sus derechos de imagen, por lo que no abonó la parte de IRPF que le correspondía.

La Agencia Tributaria abrió una investigación sobre el patrimonio de J.M poco después de que una televisión portuguesa denunciara que el jugador había eludido el pago de impuestos en la zona franca de Madeira (Portugal). Las pesquisas revelaron que el fraude se canalizó mediante dos estructuras societarias, en Madeira y Miami, que el jugador creó en su etapa en el Liverpool y mantuvo tras su llegada a Barcelona.

La cuota defraudada asciende a 587.822 euros en 2011, y a 968.907 euros en 2012.

---

<sup>60</sup> Disponible en URL: [http://elpais.com/tag/caso\\_messi/a/](http://elpais.com/tag/caso_messi/a/)

#### **d) LOS PREMIOS OBTENIDOS POR LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES EN TORNEOS Y COMPETICIONES. SU TRATAMIENTO EN EL IRPF.**

Los premios obtenidos por el reconocimiento a la trayectoria profesional, son considerados como ganancias patrimoniales<sup>61</sup>, ya que se experimenta un aumento del patrimonio.

Como señala MORÓN PÉREZ, CARMEN, no se puede considerar de la misma forma a los premios deportivos, como obtener un determinado puesto en una competición, o conseguir un récord<sup>62</sup>, ya que estos son generados en base al rendimiento del deportista en su profesión. Las contraprestaciones que reciba el deportista en estos casos tendrán la consideración de rendimientos de actividades profesionales.

Así mismo, serán considerados rendimientos del trabajo en los casos en que el deportista y el organizador de dichos torneos o competiciones mantengan una relación de tipo laboral.

En el caso de que sean considerados rendimientos de actividades económicas, los premios deportivos deben someterse a la correspondiente retención, según el artículo 95.1 RIRPF:

- Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 15 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.
- En el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 7 por

---

<sup>61</sup> LIRPF, Art 33.1 Ganancias y pérdidas patrimoniales. “*son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por la ley se califiquen como rendimientos.*”

<sup>62</sup> MORÓN PÉREZ, CARMEN; “La tributación de los deportistas”, Anales del Derecho, pág188 y ss. Disponible en URL: [revistas.um.es/analesderecho/article/download/157161/142101](http://revistas.um.es/analesderecho/article/download/157161/142101)

ciento en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades.

Para la aplicación del tipo de retención previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada<sup>63</sup>.

### **C. BASE LIQUIDABLE DE LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES**

La base liquidable es la cantidad resultante de efectuar en la base imponible las reducciones previstas en la ley. Está constituida por la base liquidable general<sup>64</sup> y la base liquidable del ahorro<sup>65</sup>.

Se estudia el tratamiento que se aplica a los deportistas profesionales cuando realizan aportaciones a una Mutualidad de Previsión Social.

#### **• MUTUALIDADES DE PREVISIÓN SOCIAL**

Antes de entrar en la definición y en el ámbito de cobertura de mutualidades de previsión social, definimos mutualidades, como entidad constituida bajo los principios de solidaridad y la ayuda mutua, sin ánimo de

---

<sup>63</sup> Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante V0990-09 de 7 de Mayo de 2009. Disponible en la URL: <http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=propiedad+intelectual&Pos=271>

<sup>64</sup> LIRPF, Art 50.1. “*La base liquidable general estará constituida por el resultado de practicar en la base imponible general, exclusivamente y por este orden, las reducciones a que se refieren los artículos 51, 53, 54, 55 y disposición adicional undécima de esta Ley, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de dichas disminuciones*”

<sup>65</sup> LIRPF, Art 50.2. “*La base liquidable del ahorro será el resultado de disminuir la base imponible del ahorro en el remanente, si lo hubiera, de la reducción prevista en el artículo 55, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal disminución*”.

lucro y está formada por personas que se unen voluntariamente para poder tener acceso posteriormente a una serie de servicios.

Ahora bien, las mutualidades de previsión social (MPS), son entidades aseguradoras que ejercen una modalidad aseguradora de carácter voluntario complementaria al sistema de Seguridad Social obligatoria, mediante aportaciones a prima fija o variable de los mutualistas, personas físicas o jurídicas, o de otras entidades o personas protectoras.

El ámbito de cobertura, en la previsión de riesgos sobre las personas, las contingencias que pueden cubrir son las de muerte, viudedad, orfandad y jubilación, garantizando prestaciones económicas en forma de capital o renta.

Asimismo, podrán otorgar prestaciones por razón de matrimonio, maternidad, hijos y defunción. Y podrán realizar operaciones de seguro de accidentes e invalidez para el trabajo, enfermedad, defensa jurídica y asistencia, así como prestar ayudas familiares para subvenir a necesidades motivadas por hechos o actos jurídicos que impidan temporalmente el ejercicio de la profesión.<sup>66</sup>

Aclarada ya la definición de Mutualidad de Previsión Social, y su ámbito de cobertura, entramos a explicar el régimen fiscal de las mismas, dentro del ámbito de nuestro colectivo.

El régimen fiscal de las aportaciones y prestaciones de la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales se regula, a partir de 1 de enero de 2007, en la Disposición Adicional Undécima de la LIRPF.

---

<sup>66</sup> Disponible definición de MPS en URL: [http://www.seg-social.es/Internet\\_1/Glosario/index.htm?ssUserText=M#44502](http://www.seg-social.es/Internet_1/Glosario/index.htm?ssUserText=M#44502)



Separamos en diferentes apartados la explicación para que sea más comprensible<sup>67</sup>:

- *Cuantía máxima de la aportación a la MPS<sup>68</sup> con derecho a reducción de la base imponible, por parte del deportista profesional*: De acuerdo con lo establecido en el apartado uno, número 2 de la Disposición Adicional Undécima de la LIRPF, las aportaciones que los deportistas profesionales realicen a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales no podrán rebasar la cantidad de 24.250 euros anuales.

Dichas aportaciones podrán ser objeto de reducción en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del mutualista, 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 anuales, según se establece en el apartado uno, número 5 de la citada Disposición Adicional.

Además, la base liquidable general no podrá resultar negativa como consecuencia de tal reducción, por aplicación del límite previsto en el artículo 50 de la LIRPF.

- *Finalización de la vida laboral del deportista*: el apartado dos de la Disposición Adicional Undécima de la LIRPF, regula que el deportista profesional, después de finalizar su vida laboral como tal, pueda realizar aportaciones a la mutualidad de previsión

---

<sup>67</sup> Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante V2598/2007, de 3 de Diciembre de 2007. Disponible en URL: [http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=.EN+CU ESTION-PLANTEADA+\(profesionales\)&Pos=41](http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=.EN+CU ESTION-PLANTEADA+(profesionales)&Pos=41)

<sup>68</sup> LASARTE ÁLVAREZ, A; RAMOS PRIETO, J; ARRIBAS LEÓN, MÓNICA; HERMOSÍN ÁLVAREZ, M: “Deporte y fiscalidad”, 1ª ED, 2008, Sevilla, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte., pág.285 y ss.

social de deportistas profesionales. Si bien tales aportaciones deberán cumplir los requisitos y límites de aportación y reducción establecidos con carácter general para las mutualidades de previsión social y otros sistemas de previsión social.

- *Obtención de los derechos consolidados una vez transcurrido un año desde que finalice su vida laboral:* Tal y como se prevé en el apartado uno, número 4 de la Disposición Adicional Undécima, de la LIRPF, los derechos consolidados de los mutualistas podrán hacerse efectivos, entre otros supuestos, una vez transcurrido un año desde que finalice la vida laboral del deportista profesional.
- *Reducción del 30%.* La reducción del 30% por ciento prevista en el régimen transitorio regulado en la Disposición Transitoria Duodécima de la LIRPF tan sólo resulta de aplicación a prestaciones en forma de capital correspondientes a aportaciones realizadas hasta 31 de diciembre de 2006, no resultando, por tanto, de aplicación en ningún caso a aportaciones realizadas a partir de 1 de enero de 2007. Habrá que respetar en todo caso el límite establecido en el artículo 52.1 de la LIRPF.

Si nos remitimos a la Consulta Vinculante V2598/2007, de 3 de Diciembre de 2007, relativa a las “*Reducciones en base imponible. Aportaciones a mutualidades de previsión social. Supuestos que dan derecho a reducción*”, observamos que dicho límite era del 40% pero que en las posteriores reformas se redujo a un 30%.

## V. REGIMEN DE TRIBUTACION DE LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES NO RESIDENTES.

El régimen de tributación de los deportistas no residentes, ha sido tema de debate en numerosas ocasiones debido a su gran complejidad.

Dicho régimen nace para regular aquellas relaciones laborales de deportistas extranjeros de Club/SAD extranjeros, que firman por un Club/SAD español, y que se presume que no son relaciones laborales permanentes en España, como es el caso de las cesiones.

### A. IMPUESTO DE LA RENTA DE NO RESIDENTES.

Hasta el año 1998, la LIRPF establecía distintas modalidades de retribución según su residencia. Si tenías residencia en España, se sujetaba a gravamen toda la renta mundial del sujeto pasivo. No obstante, si tenías residencia en el extranjero, solo estaría sujeta a gravamen en España, la renta obtenida en nuestro país.

Pero a partir de ese año, el IRPF grava exclusivamente, a aquellos que tenga su residencia habitual en España<sup>69</sup>. A raíz de este cambio, nace el Impuesto de la Renta de no Residentes, que grava las rentas de aquellos que no tienen residencia en territorio español, pero que son obtenidas en España.

---

<sup>69</sup> LIRPF, Art. 9. *Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español 1.* " Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español. a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español (...) b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos (...) cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél."

El Impuesto de la Renta de no Residentes<sup>70</sup>, viene regulado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante LIRNR, como ya se especificó en el Marco Normativo), desarrollado por el Real Decreto 1776/2004 de 30 de julio de 2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante RIRNR).

Tal y como se especifica en el artículo tercero de la LIRNR, ésta se aplica en concordancia con la LIRPF y la LIS.

La base imponible viene regulada en el artículo 24 de la LIRNR, solo puede deducirse los gastos de personal, de aprovisionamiento y de suministros, en el caso de extranjeros no residentes en estado miembro. Si este fuera residente en un estado miembro atenderíamos a la LIRPF, siempre que los rendimientos generados estén directamente relacionados con las rentas obtenidas en España.<sup>71</sup>

El tipo de gravamen es de 24% para los extranjeros no residentes en estados miembros, si éstos si lo son es de 19%. Estos porcentajes son importantes para nuestro próximo apartado, referido a la Ley Beckham.

No obstante, para tener derecho a este Régimen especial, se ha de comunicar a la Administración Tributaria, mediante el modelo 149. Además de un documento justificando la relación del deportista extranjero con el Club/SAD.

Antes de concluir con la explicación del IRNR, cabe mencionar la importancia de los convenios internacionales respecto al Impuesto de la

---

<sup>70</sup> PÉREZ ROYO, F.(DIRECTOR); GARCÍA BERRO,F; PÉREZ ROYO,I; ESCRIBANO,F; CUBERO TRUYO,A; CARRASCO GONZALEZ,F.M: “Curso de derecho tributario, parte especial” 8ª ED,2014,Tecnos, págs.545 y ss.

<sup>71</sup> Para una explicación más amplia, donde se explica el gravamen de cada renta en el IRNR, en comparación con el IRPF acudir a URL: <http://jullastres.es/wordpress/?p=959>

Renta de no Residentes. Los diferentes Convenios internacionales de doble imposición<sup>72</sup> suscritos por el Estado español y otros Estados, tratan de evitar la doble imposición que se produce por la concurrencia de dos o más soberanías fiscales sobre una misma renta. Se aplica con preferencia a la legislación interna, sólo para mejorarla<sup>73</sup>.

## B. LEY BECKHAM. REFORMAS FISCALES

El Real Decreto 687/2005, popularmente conocido como la Ley Beckham, pretendía atraer a España capital humano cualificado, mediante una serie de incentivos fiscales. Entre ellos estaban incluidos los deportistas profesionales. La Ley permitía que aquellos sujetos que tuvieran su residencia habitual en España siendo extranjeros y que cumplieran una serie de requisitos, les sería posible tributar mediante el IRNR, durante el año de firma y los cinco siguientes, al 24,75%. Una ventaja bastante considerable con los ciudadanos españoles que tributan por el IRPF.

Hasta la reforma<sup>74</sup> de 2010, los jugadores extranjeros de fútbol eran los principales beneficiados de un régimen fiscal. Gracias a este régimen, que dio a los clubes españoles una enorme ventaja en los fichajes, éstos

---

<sup>72</sup> PÉREZ ROYO, F.(DIRECTOR); GARCÍA BERRO,F; PÉREZ ROYO,I; ESCRIBANO,F; CUBERO TRUYO,A; CARRASCO GONZALEZ,F.M: “Curso de derecho tributario, parte especial” 8ª ED,2014,Tecnos, pág577.

<sup>73</sup> Véase artículo 17 del Convenio Internacional de la OCDE, relativo a la tributación de artistas y deportistas. Para explicación del artículo, recomendable, “ *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*” VERSIÓN ABREVIADA 22 DE JULIO DE 2010 Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, pág285 y ss. Disponible en URL: <http://www.estrategiafiscal.net/wp-content/uploads/2011/09/Modelo-de-Convenio-Tributario-sobre-la-Renta-y-el-Patrimonio-Versi%C3%B3n-Abreviada-2010-ESPA%C3%91OL.pdf>

<sup>74</sup> Artículo sobre la Ley Beckham y sus reformas. Disponible en URL: [http://economia.elpais.com/economia/2014/06/23/actualidad/1403536090\\_132859.html](http://economia.elpais.com/economia/2014/06/23/actualidad/1403536090_132859.html) [http://cincodias.com/cincodias/2015/03/27/economia/1427476110\\_410270.html](http://cincodias.com/cincodias/2015/03/27/economia/1427476110_410270.html).

tributaban en el impuesto de la renta por todo lo que cobraban al año de rendimientos del trabajo como mileuristas: al tipo mínimo del 24%.

En 2010, este tipo fiscal tan ventajoso se limitó a los trabajadores extranjeros que cobrasen menos de 600.000 euros al año. Con rentas superiores, se empezó a aplicar la escala habitual, con un tipo del 43% a partir de los 120.000 euros. Eso sí, la reforma no afectó a los jugadores ni otros trabajadores extranjeros que ya disfrutaban de la ventaja de tributar al 24%.

En 2015, una nueva reforma excluye a los deportistas profesionales extranjeros de este régimen fiscal. Si trabajan en España, tributarán como cualquier trabajador español, al 45% (47% en 2015) a partir de los 60.000 euros de ingreso por rendimientos del trabajo.

## VI. CONCLUSIONES

El deporte quizás sea la actividad más influyente en todo el mundo, en lo que a relaciones sociales se refiere. Éste es el único instrumento capaz de unir a personas de ideologías totalmente opuestas en un momento concreto, es ahí donde se aprecia lo importante que es.

Los deportistas profesionales mueven cantidades en ocasiones astronómicas de dinero, esto siempre está ligado a lo que su mundo genera, gracias a éste perciben numerosas retribuciones; salario, contratos publicitarios, primas por objetivos, premios, etc. Todas las retribuciones repercuten, de una manera o de otra en la sociedad, ya que éstos tienen que pagar impuestos por las rentas recibidas. Los impuestos que éstos tienen que pagar van ligados a su nivel retributivo, así pues, cuanto más cobren los deportistas profesionales más impuestos tienen que pagar.

Se enumeran, a continuación una serie de conclusiones para una mejor comprensión de las mismas.

1. Es totalmente comprensible, a mi manera de ver, que esta relación laboral sea catalogada como relación laboral de carácter especial por el Estatuto de los Trabajadores, ya que es tal la importancia que ésta tiene, que se debe regular por una ley específica, además de la infinidad de Convenios Colectivos que regulan cada tipo de actividad deportiva.
2. A raíz del estudio de la exención de las cantidades percibidas de indemnización por despido improcedente de los deportistas profesionales, en mi opinión, es totalmente acertada la postura que se acogió después de anular la sujeción a tributar de la cantidad de la indemnización al completo, recordar que se

establecía que se debía tributar toda la cantidad obtenida, por su similitud con el personal de alta dirección. Bajo mi punto de vista, después de analizar la ley, ésta establece un mínimo de dos mensualidades dejando así, el argumento que se presentó en un primer momento, en total disonancia con la legislación.

3. Uno de los puntos que me ha parecido más interesante e importante, ha sido el relativo a los derechos de imagen, ya que es un tema de total actualidad y muy complejo pero fascinante a la hora de analizar. Normalmente este tema es muy desconocido. Sería interesante clarificar los derechos de imagen, ya que éstos suponen un debate continuo entre los profesionales del gremio, debido a las controversias que ocasiona su clasificación.
4. Ligado a nuestro anterior párrafo es lógico hablar de los casos de evasión fiscal que tienen lugar a la hora de declarar los derechos de imagen. Desde un punto de vista totalmente subjetivo, considero que es una práctica que hay que erradicar a la mayor brevedad posible, pues de ella dependen millones de euros que deberían de haber sido declarados y no lo son, y esto afecta a principios constitucionales como el principio de igualdad. Pero ahora bien, si nos ponemos en la piel de los deportistas profesionales, e intentamos buscarle alguna lógica a lo que hacen, ¿es justo que estos soporten tanta carga tributaria? Creo que ahí radica el problema, un colectivo que se ve explotado respecto a la tributación en este caso de los derechos de imagen, busca siempre una salida que afecte menos a las cantidades de dinero obtenidas por este derecho, y si no queda otra salida es ahí cuando se genera un gran interés en evadir fiscalmente estos



ingresos, y en el caso que no quieran o no consigan hacerlo, muchos deportistas profesionales optan por emigrar a otros países donde la carga tributaria no es tan grande.

5. Por otro lado, el Impuesto de la Renta de no Residentes ha sido objeto de años de debate, debido a su gran importancia en nuestro mundo. Es de vital importancia una regulación que establezca unos parámetros a seguir por las personas que inmigran a nuestro país en busca de diferentes objetivos, generadores de rendimientos. Si se trata de sacar conclusiones sobre este impuesto, es conveniente asociarlo con la llamada popularmente Ley Beckham, la cual ha sido objeto de modificación en 2015.

Nuestra conclusión viene a colación de la eliminación de los deportistas en su ámbito de aplicación ¿es lógico eliminar a un colectivo tan importante y que puede mover tanto dinero de un beneficio fiscal tan grande? En el caso de querer impulsar a los deportistas extranjeros a que tributen igual que los demás deportistas españoles es totalmente lógico, atendiendo entre otras cosas a un principio de igualdad y de capacidad, ya que esos rendimientos son generados en España, pero, y aquí viene nuestra oposición a la reforma establecida, si se le sube la carga tributaria a los deportistas extranjeros que generan miles de millones de euros, éstos no querrán venir a practicar su deporte a nuestro país, con lo que ello conlleva una disminución de las aportaciones tributarias. En cualquier caso no hay una verdad absoluta sobre este tema, ya que en función de lo que pagué el

club, y de los deportistas que éstos pueden fichar les conviene un porcentaje u otro.

En definitiva, la controversia radica en subir los impuesto con lo que los extranjeros dejan de venir tanto como antes, o bajar los impuestos y que sigan viniendo generando así más dinero a través de impuesto, pero todo se basará en encontrar un punto medio, en el cual los deportistas y ciudadanos no se vean afectados.

El trabajo en sí me ha resultado fascinante, ya que es un mundo que está en nuestro día a día, pero que muy pocas personas conocen. Ha sido un tema complejo, con numerosas controversias y debates, que seguirán existiendo en un futuro. Es ahí, en esas contraposiciones, cuando se observa lo importantísimo que es para la vida el deporte profesional y todo lo que puede generar.

Normalmente cuando se piensa en deportistas profesionales, pensamos en el futbolista multimillonario con sus coches de alta gama, o el jugador de baloncesto de dos metros de altura, que también es multimillonario, pero este mundo engloba muchos más tipos de personas, los cuales se ven sacudidos por numerosas reformas fiscales y numerosas limitaciones.

Siempre nos preguntamos si es justo lo que cobran, pues bien después del estudio realizado, considero que quizás en algunas situaciones es excesivo, pero es totalmente lógico, ya que generan unas cantidades de dinero que normalmente un ciudadano no deportista, no tendrá en toda su vida. Es ahí cuando nos preguntamos ¿es positivo que los deportistas cobren tanto?, y si no existiera este colectivo ¿habría otro colectivo que lo cobraría?

## BIBLIOGRAFÍA

### LEGISLACIÓN

- Constitución Española, 1978
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- 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.
- 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 Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores
- REAL DECRETO 1006/1985; de 26 de junio, por el que se regula la relación, laboral especial de los deportistas profesionales.
- REAL DECRETO 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento.
- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- REAL DECRETO 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del catastro inmobiliario

- Convenio Colectivo para la actividad del Fútbol Profesional, resolución de 25 de septiembre.
- Convenio Internacional de la OCDE.
- Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante V2598/2007, de 3 de Diciembre de 2007
- Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante V0990-09 de 7 de Mayo de 2009.

#### LIBROS E INFORMES

- PÉREZ ROYO, F.(DIRECTOR); GARCÍA BERRO,F; PÉREZ ROYO,I; ESCRIBANO,F; CUBERO TRUYO,A; CARRASCO GONZALEZ,F.M: “Curso de Derecho Tributario, Parte Especial” 7ª ED y 8ª ED. 2013 y 2014,Tecnos
- LASARTE ÁLVAREZ, A; RAMOS PRIETO, J; ARRIBAS LEÓN, MÓNICA; HERMOSÍN ÁLVAREZ, M: “Deporte y fiscalidad”, 1ª ED, 2008, Sevilla, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte
- MARTÍN MORO, M.: “La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales”, Tesis doctoral inédita, dirigida por Alzaga Ruíz, Itziar, 2012
- MORÓN PÉREZ, CARMEN; “ La tributación de los deportistas”, Anales del Derecho.

#### WEBS CONSULTADAS

- <http://fiscalidaddeportistas.blogspot.com.es/2011/09/las-rentas-exentas-de-los-deportistas-y.html>

- <http://iusport.com/not/1551/fiscalidad-de-indemnizaciones-por-despido-improcedente-de-deportistas-profesionales/>
- <http://portaljuridico.lexnova.es/jurisprudencia/JURIDICO/45233/sentencia-ts-sala-3-de-4-de-noviembre-de-2010-irpf-indemnizaciones-por-despido-a-futbolistas>
- <http://fiscalidaddeportistas.blogspot.com.es/2011/09/las-indemnizaciones-por-despido-en-los.html>
- <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/derecho-laboral/derecho-laboral.htm>
- [http://www.eldiario.es/zonacritica/proposito-MESSI-delito-fiscal\\_6\\_146695343.html](http://www.eldiario.es/zonacritica/proposito-MESSI-delito-fiscal_6_146695343.html)
- [http://elpais.com/tag/caso\\_messi/a/](http://elpais.com/tag/caso_messi/a/)
- [http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=.EN+CUESTION-PLANTEADA+\(profesionales\)&Pos=41](http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=.EN+CUESTION-PLANTEADA+(profesionales)&Pos=41)
- <http://jullastres.es/wordpress/?p=959>
- <http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=propiedad+intelectual&Pos=271>
- [http://www.segsocial.es/Internet\\_1/Glosario/index.htm?ssUserText=M#44502](http://www.segsocial.es/Internet_1/Glosario/index.htm?ssUserText=M#44502)
- [http://economia.elpais.com/economia/2014/06/23/actualidad/1403536090\\_132859.html](http://economia.elpais.com/economia/2014/06/23/actualidad/1403536090_132859.html).[http://cincodias.com/cincodias/2015/03/27/economia/1427476110\\_410270.html](http://cincodias.com/cincodias/2015/03/27/economia/1427476110_410270.html).



Universidad  
de La Laguna  
Facultad de Derecho

