



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DE LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES EN EL IRPF

The spanish income Tax and the profesional sportsman

Autor

Ignacio García Sampietro

Director

María Cristina Bueno Maluenda

Facultad de Derecho
2017

ÍNDICE:

ABREVIATURAS	2
I. INTRODUCCIÓN	3
1. CUESTIÓN TRATADA.....	3
2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS.....	3
3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO.....	4
II. DEPORTISTAS PROFESIONALES E IRPF.....	5
1. INTRODUCCIÓN	5
2. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO	6
3. RENDIMIENTOS EN ESPECIE	13
4. RENDIMIENTOS DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS.....	16
5. TRATAMIENTO FISCAL DE LOS RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO.....	17
6. EXENCIOS	18
III. LA TRIBUTACIÓN DE LAS INDEMNIZACIONES POR EXTINCIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL	20
1. CAUSAS DE DESPIDO.....	20
2. INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 49.1.C) DEL ET	22
IV. LA TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN.....	25
1. EL CONCEPTO DE DERECHO DE IMAGEN.....	25
2. LA FISCALIDAD DE LOS DERECHOS DE IMAGEN EN EL IRPF	26
3. EMPRESAS PANTALLA.....	29
4. SUPUESTOS DE FRAUDE FISCAL EN ESPAÑA EN LA ACTUALIDAD.....	30
V. CONCLUSIONES.....	33
VI. BIBLIOGRAFÍA	35

ABREVIATURAS

ADO	Asociación de Deportes Olímpicos.
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
AFE	Asociación de Futbolistas Españoles.
CCFP	Convenio Colectivo del Fútbol Profesional.
COE	Comité Olímpico Español.
COI	Comité Olímpico Internacional.
CPE	Comité paralímpico Español.
CSD	Consejo Superior de Deportes.
DGT	Dirección General de Tributos.
ET	Estatuto de los Trabajadores.
FDE	Federación Deportiva Española.
IPC	Índice de Precios al Consumidor.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LNFP	Liga Nacional de Fútbol Profesional.
OCDE	Organización para la cooperación y el desarrollo económico.
RD	Real Decreto.
RIRPF	Reglamento del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA

En este trabajo, vamos a realizar un estudio acerca de la 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, en relación con los deportistas profesionales. El Impuesto de la Renta de las Personas Físicas trata una serie de rendimientos como son el de trabajo y especie, también los rendimientos de actividades económicas y de capital mobiliario, a su vez veremos la cuantificación de los diferentes tipos de rendimientos, y como los trata el impuesto del IRPF, así como las excepciones que se encuentran recogidas en la misma ley. El convenio Colectivo del Fútbol Profesional regulan las normas por las que deben regirse las condiciones de trabajo de los deportistas profesionales.

Otra de las cuestiones que abordaremos será las distintas formas de despido que hay con los correspondientes motivos que la generen, así como, si es posible la indemnización por la extinción de la relación laboral de los deportistas profesionales conforme al artículo 49.1c) del Estatuto de los Trabajadores conforme a su anterior y nueva regulación.

Por último, abarcaremos la forma de tributación que tienen los derechos de imagen en el IRPF, en los rendimientos de trabajo, de capital y de actividades económicas, para ello comenzaremos con el concepto para poder entender este tema de actualidad en España. A su vez, veremos la función que tienen las empresas pantallas, para la evasión de impuestos y en los lugares que suelen estar ubicadas que son los llamados *paraísos fiscales* y trataremos acerca del caso Leo Messi, por supuestos de fraude fiscal.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS

En cuanto a la elección del tema del trabajo sobre «La tributación de las rentas de los deportistas profesionales en el IRPF» he de decir, que me aventuré al elegirlo, debido a que me considero un apasionado del mundo del fútbol y por tanto, ello engloba a los deportistas profesionales. Me parece un tema muy interesante saber si los deportistas profesionales tienen la misma contribución o no que el resto de las personas

físicas en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, o si tienen distinta cuantificación y si son tratados de forma más flexible debido a los convenios que tienen como por ejemplo el CCFP. A su vez, ver si hay distintas formas en las que tributan en relación con sus despidos frente a los trabajadores comunes. Otra razón de la elección del tema, ha sido los derechos de imagen porque es un tema de actualidad, en el que hay diferentes formas de tributación en el IRPF, dependiendo de donde venga la retribución de los deportistas profesionales, también me parece un tema muy atractivo, es ver la función que tienen las empresas pantalla y como son utilizadas, ya que por ahora son muchos los artistas y deportistas profesionales los que realizan dicha práctica para dejar de tributar por aquellas rentas que estos generan, que en España últimamente se han dado supuestos de fraudes fiscales como es el caso de Leo Messi.

3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

Conforme a lo establecido anteriormente, en relación con la tributación de los deportistas profesionales, he empleado como punto de inicio la ley del IRPF, para su estudio.

Debido a que la información no es lo suficientemente amplia, he tenido que acudir a numerosos autores de gran importancia en la materia. Además, he consultado múltiples manuales, donde los autores ofrecían su punto de vista, al igual que diversas revistas para entender mejor el objeto del estudio.

Para poder comprender mejor el tema a tratar, he realizado una mayor búsqueda de información, en relación con los posibles convenios que puede haber para poder diferenciar a un deportista profesional y sus correspondientes calificaciones. A su vez, de Reales Decretos importantes para entender el concepto que estamos analizando. Así como de la jurisprudencia necesarias para poder resolver cuestiones de gran controversia.

Gracias a la información consultada, he podido realizar una reflexión acerca de las opiniones de todos los autores, que me han servido de gran ayuda para poder tener una visión del objeto de estudio a nivel general como específico, pudiendo así realizar una elaborada conclusión.

II. DEPORTISTAS PROFESIONALES E IRPF

1. INTRODUCCIÓN

En primer lugar, vamos a tratar el concepto de deportista profesional que se encuentra regulado en el artículo 1.1 y 1.2 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, que 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 o entidad deportiva a cambio de una retribución». El concepto de deportista profesional se encuentra reflejado en el Estatuto de los Trabajadores en su artículo 2.1.d), en el que se recoge que es una relación de carácter especial, este carácter de deportista *profesional* a su vez se encuentra recogido en la Ley del Deporte de 1990, por el hecho de participar en competiciones deportivas de carácter oficial.

En segundo lugar, abordamos el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), los contribuyentes a este impuesto se encuentran regulados en el artículo 8.1 de la Ley IRPF, es decir, aquellas personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, y las que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna circunstancia del artículo 10 de la misma Ley.

A continuación, el artículo 9.1 de LIRPF establece una serie de requisitos para definir que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español que son los siguientes:

- «a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las

obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

- b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español 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».

Por ello, vamos a centrar el trabajo sobre el IRPF en los contribuyentes que residan en España. A partir del año 1998, el IRPF únicamente va a grabar a aquellas personas físicas que tengan fijada su residencia habitual en territorio español, en virtud de esto, las personas que carezcan de residencia en territorio español pero que obtengan rentas en España, dicho gravamen se realizará mediante el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

Además, España ha suscrito una gran cantidad de convenios para evitar así la doble imposición que siguen el modelo de la OCDE con lo establecido en su artículo 17, apreciándose la tributación de los deportistas. A su vez, se establece en el mismo artículo que las rentas de los deportistas se gravaran tanto en el Estado donde perciben los rendimientos, como en el lugar de este. Este último lugar, debe de establecer una serie de mecanismos para evitar la doble imposición.

En este trabajo vamos a abordar los posibles rendimientos que obtienen los deportistas profesionales y como se califican en la LIRPF.

2. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

De acuerdo con el artículo 17.1 LIRPF: «Se considerarán 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 adquiera el deportista ya sea de forma regular o esporádica, en dinero o en especie, que retribuya su trabajo será un rendimiento de dicha naturaleza, a excepción de si ese rendimiento es considerado como de actividad.

Las retribuciones del rendimiento de trabajo se generan por el desarrollo de una actividad deportiva. Será una retribución por rendimiento de trabajo siempre que dicha actividad se realice en régimen de dependencia, es decir, cuando un tercero es el que asume los riesgos de la actividad, por tanto, nos encontramos ante el deportista que tiene un contrato de trabajo con un tercero, es decir, un jugador de fútbol que se encuentra ligado a un club por medio de un contrato.

La relación laboral de los deportistas profesionales es una relación que el Estatuto de los Trabajadores califica como relación laboral de carácter especial, que se encuentra a su vez regulado en el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, en el cuál, se consideran 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 otro sujeto (un club, una entidad deportiva, una empresa dedicada a la organización de acontecimiento o cualquier otra empresa) a cambio de una retribución. Si la relación es esporádica y no regular, queda privada de su carácter especial, lo que no significa que quede privada también de su carácter laboral, que se mantendrá si persiste la dependencia. En cambio no ocurrirá lo mismo cuando falte la voluntariedad en la prestación de servicios, y nos encontraremos ante una relación administrativa en vez de laboral, como es el caso de los miembros de las selecciones nacionales cuya participación es obligatoria según las normas federativas¹.

En relación con lo visto anteriormente, podemos afirmar que todas las retribuciones que el deportista profesional recibe del club o entidad deportiva a la que presta sus servicios, son rendimientos de trabajo del IRPF. Por ejemplo, al hablar de

¹ Véase art. 1.6 Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

² El artículo 8.2 Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, establece que: «tendrán consideración legal de

futbolistas profesionales, el jugador tiene derecho a las siguientes percepciones según lo establecido en el Convenio Colectivo del Fútbol Profesional² (CCFP):

- La contraprestación económica a la que el futbolista tiene derecho en el caso de cesión temporal³ o definitiva⁴ a otro club: En el supuesto de que la cesión se realice mediante una contraprestación económica pactada entre cedente y cessionario, el futbolista profesional tendría derecho a percibir como mínimo el 15% del precio pactado. Éste deberá ser satisfecho por el club cessionario en el momento de la aceptación por el futbolista profesional de la cesión. En el supuesto de que no se pactara ninguna cantidad, el futbolista tendría derecho a percibir como mínimo el importe resultante de dividir por doce la totalidad de las retribuciones percibidas del club en la temporada previa, multiplicada por el 1,5%.

En el caso de que la cesión se realice de forma definitiva a otro club el futbolista profesional tendría derecho a percibir como mínimo el 15% del precio de dicha cesión, que debería ser pagada por el club que adquiera de los derechos, en todo caso.

- El club que contrate a un jugador menor de 24 años deberá pagar al club de procedencia del mismo la participación en compensación por la formación⁵: En el supuesto de que tras la extinción del contrato por la expiración del tiempo convenido, el futbolista profesional concertase un nuevo contrato con otro club, éste deberá abonar al club de origen la compensación que libremente haya fijado en las listas de compensación al final de temporada. A tal efecto, el club de procedencia deberá de notificar al jugador, a la LNFP y a la AFE, hasta el 30 de junio o siguiente hábil de cada año, su inclusión en la lista de compensación y el importe fijado. En ningún caso podrá incluirse en la lista de compensación a un jugador cuya edad sea igual o superior a 24 años. Además, se determina

² El artículo 8.2 Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, establece que: «tendrán consideración legal de salario todas las percepciones que el deportista reciba del club, bien sea en metálico o especie, como retribución por la prestación de sus servicios profesionales».

³ Véase art. 16 del CCFP.

⁴ Véase art. 17.3 CCFP.

⁵ Véase art. 18.1 CCFP.

que el futbolista tendrá derecho a percibir un 15% de la mencionada compensación a la culminación del contrato.

- La prima, contratación o fichaje⁶: Es la cantidad estipulada de común acuerdo entre el club y el futbolista profesional, por el hecho de firmar el contrato de trabajo.
- Las primas por partido⁷: Los convenios colectivos permiten el pago de una prima por la victoria en un partido. Las condiciones de cobro y de cuantía la pactaran cada club y su correspondiente plantilla de futbolistas profesionales o con cada uno de ellos.
- Sueldo mensual⁸: Se establecen los importes mínimos que han de cobrar los deportistas dependiendo de que se encuentren en primera o segunda división, éstos se encuentran recogidos en el Anexo II del CCFP. Los futbolistas profesionales de primera división tienen garantizado como mínimo 155.000 euros anuales, que equivale a un sueldo mensual de 6.500 euros, y si son de segunda división tienen garantizado 77.500 euros anuales, es decir 4.000 euros mensuales. Las rentas mencionadas son de generación y pago periódico con cadencia mensual por lo que se encuentran excluidas como rentas anuales.
- Plus de antigüedad⁹: Es la cantidad que percibe cada jugador por cada dos años de permanencia en el mismo club. Su importe será parejo, con dos años de permanencia, al 5% del sueldo mensual que venga percibiendo de su equipo, con los límites establecidos en el ET.
- Premio de antigüedad¹⁰: Es el premio que se concede al futbolista a la extinción de su relación contractual con el Club/SAD cuando ha permanecido en el mismo equipo, como futbolista profesional, durante los años que a continuación se establecen:

⁶ Véase art. 22.1 CCFP.

⁷ Véase art. 23 CCFP.

⁸ Véase art. 24 CCFP

⁹ Véase art. 26 CCFP.

¹⁰ Véase art. 32 CCFP.

Cuando el Futbolista haya militado seis (6) o más temporadas, el Club/SAD viene obligado a satisfacerle las siguientes cantidades:

- Para la temporada 2016/2017:
 - Para 9 o más temporadas de antigüedad: 75.000,00 €.
 - Para 8 temporadas de antigüedad: 44.500,00 €.
 - Para 7 temporadas de antigüedad: 31.300,00 €.
 - Para 6 temporadas de antigüedad: 19.250,00 €.
- Temporada 2017/2018: Las cantidades de la temporada 2016/2017 + IPC.
- Temporada 2018/2019: Las cantidades de la temporada 2017/2018 + IPC.
- Temporada 2019/2020: Las cantidades de la temporada 2019/2020 + IPC.

A los efectos del cómputo de la antigüedad, se considerarán años de servicio los que el futbolista haya podido estar en situación de cedido.

- Retribuciones percibidas del club durante la incapacidad temporal¹¹: El futbolista profesional que, durante la vigencia de su contrato incurriera en baja por incapacidad temporal, por cualquier causa, tendrá derecho a que el club le complete la prestación de la Seguridad Social o Mutua Patronal hasta el 100% de sus retribuciones, manteniendo así esta situación hasta que le den el alta o se finalice el período contractual.
- Indemnización abonada por el club en los casos de muerte o lesión invalidante para cualquier actividad laboral¹²: Con independencia de las indemnizaciones que puedan afectar al futbolista profesional o a sus herederos, como consecuencia de un accidente con resultado de muerte o invalidez permanente absoluta que le impide realizar cualquier actividad laboral, siempre que dicho acontecimiento sea como consecuencia directa de la práctica del fútbol bajo la

¹¹ Véase art. 33 CCFP.

¹² Véase art. 34 CCFP.

disciplina del club. Éste deberá indemnizarlo a él o a sus herederos, en las cuantías correspondientes en el CCFP.

- La cantidad satisfecha por el club al jugador por la explotación económica de su imagen, cuando dicha cantidad tenga la consideración de salario¹³: El derecho de explotación de imagen, en el caso de que el futbolista profesional explote sus derechos de imagen, por no haber sido éstos cedidos de forma temporal o indefinidamente a terceros, la cantidad que el club satisfaga a aquél por la utilización de su imagen, nombre o figura con fines económicos, tendrá la consideración de concepto salarial, de conformidad con los establecido en el artículo 20 CCFP. En dicho supuesto, la cantidad acordada deberá de figurar por escrito, ya sea tanto a nivel individual como conjunto de la plantilla del club.
- Cualquier otra forma de retribución pactada en el contrato de trabajo.

Conforme a los rendimientos irregulares del trabajo¹⁴, hay que establecer como concepto, que no se pueden definir de forma general, sino que se basa en una serie de requisitos, a) que son rendimientos que se generan en un plazo superior a dos años, b) no se obtienen de forma periódica, c) no se computan íntegramente y d) la cuantía sobre la que se aplicará la reducción se encuentra limitada.

Respecto a las clases de rendimientos irregulares la primera de las categorías es la establecida en el artículo 18.2 de la LIRPF que establece lo siguiente: «El 30 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2. a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo». En el artículo 11 del RIRPF, aparece un lista cerrada con dichos rendimientos. A efectos de tributación hay que establecer que estos rendimientos van a computarse mediante una reducción previa del 30% de su importe.

El artículo 11 del RIRPF, establece que son rendimientos irregulares los siguientes:

¹³ Véase art. 28 CCFP.

¹⁴ MARTÍN QUERALT,J., TEJERIZO LÓPEZ,J.M., Y CAYÓN GALIARDO,A., *Manual de derecho tributario*, Madrid, 2017, pp. 114-118.

- a) Cantidads satisfechas por la empresa por motivo del traslado a otro centro de trabajo, en la cuantía no exenta.
- b) La indemnización derivada por la Seguridad Social o Clases Pasivas, en los supuestos de lesiones de no invalidez.
- c) Aquellas prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, tanto por empresas o entes públicos.
- d) Prestaciones por fallecimiento y gastos del sepelio.
- e) Las cantidads satisfechas en compensación de complementos salariales.
- f) Cantidads satisfechas por la empresa a los trabajadores por resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.
- g) Premio literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención.

La segunda de las categorías son las pensiones y haberes pasivos percibidos de la Seguridad Social y Clases Pasivas, en aquellas situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad o similares. En todos estos casos, si las prestaciones se han recibido en forma de capital se les aplicará la misma reducción del 30%.

Conforme a las limitaciones de la irregularidad, los rendimientos tributarán por el 70% de su importe, por lo que se verá corregida la progresividad. Dicha corrección se ha ido acotando y actualmente existe un límite para cualquier rendimiento íntegro irregular. Como regla general se ha establecido que la cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se va a aplicar la reducción antes vista del 30%, no podrá ser superior el importe de 300.000 euros anuales. En aquellos rendimientos del trabajo que su cuantía se encuentre entre 700.001 euros y 1.000.001 euros y deriven de la extinción de la relación laboral, la cuantía sobre la que se le aplicará la reducción del 30% será el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros.

También debemos considerar rendimientos del trabajo del deportista las cantidads que perciba de su club por la extinción de su contrato de trabajo, que se puede dar mediante tres formas que son, mediante la extinción por despido del

deportista, extinción por voluntad del deportista y otras causas, y los despidos serán o procedente o improcedentes, como veremos más adelante.

3. RENDIMIENTOS EN ESPECIE

Los rendimientos en especie se encuentran dentro de los rendimientos del trabajo como hemos visto en el apartado anterior. En los contratos de trabajo de los deportistas se suelen pactar una serie de retribuciones en especie, como puede ser, el derecho a la utilización de vivienda o de vehículo, a un seguro médico, a planes de pensiones a favor del deportista por el club, igual que a viajes pagados por este.

Existen dos reglas para las retribuciones en especie que se encuentran recogidas en los artículos 42 y 43 de la LIRPF:

- La primera de las reglas, es que la ley ha establecido unas normas de valoración para toda retribución en especie. En el supuesto de la utilización de la vivienda, dicha retribución se valorará en el 5% o en el 10% del valor catastral de la vivienda dependiendo de si el valor catastral de dicha vivienda se encuentra revisado por el municipio en el que se halle desde el 1 de enero de 1994. Esta regla será de aplicación cuando la vivienda sea propiedad del club pagador del deportista. Habrá que tener en cuenta que desde el 1 de enero de 2013 se establece un nuevo sistema de valoración mediante el cual, si la vivienda no es propiedad del empresario, la retribución en especie vendrá determinada por el coste para el pagador de la vivienda, del 5 o 10 % del valor catastral de ésta, sin exceder nunca del límite del 10 %. Por otro lado, tenemos la valoración en especie por la entrega del vehículo al deportista profesional, dicha entrega se valora en el coste de adquisición del mismo para el club, con los impuestos incluidos, en tanto que el simple derecho a la utilización del vehículo, sin su transmisión de la propiedad, se valora en el 20% del coste de adquisición del vehículo para el club o en el caso de que no sea de su propiedad, del precio de compra nuevo, con sus correspondientes impuestos. El resto de las retribuciones comentadas se valoran en el precio pagado por el club para su adquisición.
- La segunda de las reglas, consiste en que el propio deportista profesional deberá declarar cada una de las retribuciones en especie como rendimientos del trabajo,

la suma de la regla anterior y el importe correspondiente del ingreso a cuenta, se haya ejecutado o no. El ingreso a cuenta es la institución análoga de la retención a la que queda sometida el club cuando el rendimiento que satisface no es dinerario sino en especie, y que consiste en la obligación de ingresar en Hacienda, a cuenta del IRPF del jugador, una cantidad similar al tipo de retención que le resulte aplicable. Se da un supuesto en el que no se verá incrementada el valor de la retribución en especie en el importe del ingreso a cuenta, y será cuando dicha retribución se encuentre exenta o no sujeta a retención. Dichas retribuciones están recogidas en el artículo 7 LIRPF, como son los planes de pensiones, cuando el importe del ingreso a cuenta haya sido ya disminuido por el club de las retribuciones dinerarias que debe abonar al jugador.

En relación con el apartado anterior, todos los rendimientos dinerarios establecidos están sujetos a retención, por ello, el club debe detraer de su importe el porcentaje de retención que resulte aplicable y también ingresarlo en Hacienda a cuenta del IRPF del deportista profesional. Hay que tener en cuenta que en algunos contratos se pueden establecer unas retribuciones *libres de impuestos* entre el club y el deportista profesional, por ello es el club quién se encarga de pagar los impuestos del deportista profesional, que le tocaría pagar a este. Dichas retribuciones *libres de impuestos* consisten en que la cantidad pactada en el contrato será la cantidad neta que percibe el deportista profesional, y el club debe realizar el cálculo de la cantidad bruta que, a la que restando la retención que le corresponda, coincida con la cantidad pactada como *libre de impuestos*. Por tanto, esta retención calculada deberá ser ingresada en Hacienda por el club a cuenta del deportista profesional y ésta será declarada como rendimientos del trabajo. Aquí nos encontramos ante el problema de quién es el que debe de soportar el coste del pago a cuenta y cómo se determinan dichas retribuciones, por tanto, sería el propio deportista el que tenga la obligación de soportar el coste del ingreso a cuenta, y si es al revés, es decir, que quién costea el coste es el empresario o dueño del club, el importe incrementará la cuantía del ingreso a cuenta que haya recibido el trabajador.

Además de las retribuciones tanto dinerarias como en especie, la ley enumera una serie de percepciones a las que concede dicha consideración, como se establece en el artículo 17.1.d) LIRPF, que se incluirán como rendimientos de trabajo las dietas y las

asignaciones para gastos de viajes, excepto los de locomoción, gastos normales de manutención y de estancia en establecimientos de hostelería con sus correspondientes límites.

Las cuantías y conceptos que se consideran exentos se encuentran desarrollados en el artículo 9 del RIRPF:

1. «Asignaciones para gastos de locomoción. Se encuentran exentas las cantidades que percibe el trabajador para la realización de su trabajo fuera de su centro de trabajo con las siguientes condiciones e importes:
 - a. Cuando utilice medios de transporte público, el importe del gasto se tiene que justificar mediante factura o documento equivalente.
 - b. En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por Kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento.
2. Asignaciones para gastos de manutención y estancia. Se encuentran exentas las cantidades que percibe el trabajador para compensar los gastos de manutención y de estancia devengados en municipio distinto de aquél en que tiene su residencia, siempre que dicha estancia sea inferior a nueve meses de forma continuada, en los siguientes importes.
 - c. Cuando haya pernoctación, estarán exentos los gastos de estancia que justifique y los de manutención hasta 53,34 euros diarios si el desplazamiento es dentro de España y 91,35 euros diarios si el desplazamiento se realiza fuera de España.
 - d. Cuando no haya pernoctación, estarán exentos 26,67 o 48,08 euros diarios – 36,06 o 66,11 en el caso de personal de vuelo -, según si el desplazamiento sea dentro del territorio español o extranjero».

Además hay que establecer en el apartado 6 del mismo artículo que el exceso de las cantidades anteriores se encuentran sujetas a gravamen.

4. RENDIMIENTOS DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS

De acuerdo con el artículo 27 LIRPF: «Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». Por tanto, la definición se basa en que sea el propio sujeto el que desarrolle por su cuenta y riesgo la actividad. La obtención por cuenta propia, se encuentra relacionada con la admisión de los riesgos derivados de la misma, de esta forma, no hay trabas para la distinción con los rendimientos de trabajo, ya que en estos la actividad se desarrolla por cuenta y bajo dependencia ajena.

Por ello, el deportista que preste sus servicios de forma independiente, al margen del ámbito organizativo de otra persona o entidad, sea cual fuere la relación jurídica que le dé revestimiento, percibirá rendimientos de actividad. Por lo tanto, tendrán tal consideración las cantidades percibidas por el deportista profesional por la participación a título individual en un evento deportivo, los premios que reciba por dicha participación individual o la remuneración que reciba por la explotación de su propia imagen. Si el premio lo percibiere por la participación en una competición formando parte de un club, dicha actividad no se realiza por cuenta propia, sino ajena y por tanto no es un rendimiento de actividad y sí de trabajo.

En el IRPF, el rendimiento de una actividad económica se puede determinar mediante la estimación directa normal, simplificada y estimación objetiva. La LIRPF, establece una serie de normas que por su posible relación con el ejercicio de una actividad deportiva se encuentran recogidas en el artículo 30 de dicha Ley:

1. «No serán deducibles las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio deportista, salvo que el contribuyente no se encuentre integrado en la Seguridad Social y por tanto, dichas aportaciones tendrán una reducción de hasta 4.500 euros. Además, también serán deducibles las contribuciones a una

mutualidad que opere como complementaria siempre y cuando no exceda del tope de 4.500 euros.

2. Serán deducibles con un límite máximo de 500 euros, las primas realizadas del seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y la de su cónyuge e hijos menores de 25 que convivan con él».

En cambio, el rendimiento neto en estimación directa simplificada se determina mediante las mismas reglas del artículo 30 LIRPF. Se aplicará a los rendimientos de actividad obtenidos por un deportista profesional, siempre que se den las características recogidas en los artículo 28 y 29 RIRPF:

- a. «El importe neto de la cifra de negocios en el año anterior no exceda de 600.000 euros.
- b. No se renuncia a su aplicación. Dicha renuncia deberá de ser en el mes de diciembre del año anterior del que deba de surtir efectos».

5. TRATAMIENTO FISCAL DE LOS RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO

De acuerdo con el artículo 25.4 LIRPF, constituyen rendimientos de capital mobiliario «los procedentes del derecho a explotar la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización». Desde el punto de vista tributario, no debemos de afirmar que todo lo que percibe el deportista profesional por la explotación de su imagen sea considerado como tal. Es decir, si la cesión del derecho de explotar la imagen se lleva a cabo, a favor de su club en el ámbito de la relación laboral que le une con él, lo que el deportista perciba por dicha explotación será un rendimiento de trabajo, tal y como vimos en el CCFP en el artículo 28.

A su vez, si el deportista profesional firma un contrato de prestación de servicios para la participación en un espectáculo o torneo deportivo, en el supuesto de que le cede a la empresa prestataria el derecho a explotar la imagen derivada de su participación en el mismo, dicha cantidad percibida será considerada como rendimiento de actividad

económica. La misma consideración tendrá lo percibido por el deportista cuando es él mismo quien explota su imagen, sin ceder el derecho a ningún tercero.

Por tanto, el rendimiento derivado de la explotación económica de la propia imagen generará únicamente rendimiento de capital mobiliario en el supuesto de que el cessionario sea un tercero que no se encuentre ligado con el deportista en una relación laboral o de prestación de servicios deportivos.

En el apartado cuarto desarrollaremos el concepto del derecho de imagen, y una vez lo hayamos hecho, realizaremos un estudio acerca del deportista profesional como contribuyente en el IRPF por los rendimientos que haya obtenido por la explotación de sus derechos de imagen.

6. EXENCIOS

El artículo 7 de la ley establece las rentas exentas de gravamen en el IRPF, en concreto vamos a tratar el apartado m) y su desarrollo reglamentario recogido en el artículo 4 RIRPF: «Las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el CSD, con las FDE o con el COE, en las condiciones que se determinen reglamentariamente», en este mismo artículo se establece un límite de 60.100 euros anuales en concepto de «formación y tecnificación deportiva», es decir aquellas ayudas que tengan como finalidad la preparación del deportista para participar en competiciones internacionales.

Según CHICO DE LA CÁMARA¹⁵ se tienen que cumplir una serie de requisitos para fijar el límite previamente establecido, dichos requisitos son los siguientes:

- La ayuda se deberá ajustar a los programas de preparación establecidos por el CSD, con las FDE o con el COE.
- Los perceptores deben de tener reconocida la condición de deportista de alto nivel que se encuentra definida en el artículo 2.2 del Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento. La condición de

¹⁵ CHICO DE LA CÁMARA, P., «Impuestos sobre la renta». En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº. 44, 2014, p.197-202.

- deportista de alto rendimiento se encuentra recogida en el apartado tercero del mismo artículo.
- El último de los requisitos es que la financiación tiene que proceder ya sea tanto directa como indirectamente del CSD, ADO, COI o del CPE.

Por tanto, los beneficiarios de dicha exención serán aquellos deportistas de alto nivel¹⁶ que tengan su residencia en España. Para establecer la residencia fiscal en España habrá que tener en cuenta los artículos 8.a) y 9.1 LIRPF: «Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español». Y «Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- 1) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.
- 2) Que radique en España el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta».

Se encuentren en posesión de la nacionalidad o no y que hayan optado por la declaración de sus rentas mediante el IRPF en lugar del IRNR.

Cuando hablamos de premios dentro del ámbito tributario, nos referimos como regla general a los considerados como ganancias patrimoniales y no hacemos referencia a los juegos de azar o de apuesta. Conforme a lo anterior, es obvio el trato diferenciado que reciben estos premios respecto del que recibe Hacienda. Es necesario la respuesta ofrecida por la DGT en su consulta vinculante de 7 de Mayo de 2009, que consiste en que las contraprestaciones percibidas por el deportista profesional por su participación así como los premios adquieran la condición de rendimientos de actividades profesionales siempre y cuando el deportista y el organizador de los posibles torneos no

¹⁶ Definición de deportista de alto nivel, artículo 2.2 del RD 971/2007 de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento: «Serán deportistas 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».

tengan una relación de tipo laboral, ya que sino nos encontraríamos frente a rendimientos de trabajo.

Respecto a las becas, hay que tener en cuenta que la ley las tipifica como rendimientos de trabajo. Sin embargo, las declara exentas en relación con el artículo 7.j) LIRPF, cuando sea para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo, siempre que sean concedidas por un ente público o por una entidad privada no lucrativa, y cuando las ayudas sean de contenido económico a los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes, con las federaciones deportivas o con el Comité Olímpico Español, que se encuentra regulado en el artículo 7.m) de la LIRPF y 4 del RIRPF con un límite de la exención de 60.1000 euros anuales como hemos visto anteriormente. Salvo estas dos excepciones las demás becas serán consideradas como rendimientos de trabajo.

III. LA TRIBUTACIÓN DE LAS INDEMNIZACIONES POR EXTINCIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL

1. CAUSAS DE DESPIDO

Como nos encontramos ante una relación laboral de carácter especial, la extinción de la relación de trabajo de los deportistas profesionales se encuentra regulada por el RD 1006/1985 de 26 de junio, en el que se establece la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

Hay que tener en cuenta que la extinción de la relación laboral se puede dar por tres motivos: extinción por despido del deportista, extinción por voluntad del deportista y otras causas de extinción.

En la primera de ellas nos encontramos con dos posibilidades:

- Despido improcedente: Cuando se de el caso de despido improcedente, sin readmisión, el deportista profesional tendrá derecho a una indemnización de al menos dos mensualidades de sus retribuciones periódicas, más la parte proporcional que le corresponda de los complementos de calidad y cantidad de

trabajo que se han percibido durante ese último año, por año de servicio. Esta indemnización podrá acordarse entre ambas partes y a falta de dicho pacto se fijará de forma judicial.

- Despido procedente: Esta forma de despido se basa en un incumplimiento contractual por parte del deportista y por tanto, no habrá ninguna indemnización a su favor.

En relación con la segunda causa de extinción por voluntad del deportista, se da en aquellos casos en el que no existe ninguna causa imputable al club, por tanto, será el propio deportista quién le de al club la indemnización que se haya acordado entre las partes. En el supuesto de que el deportista dentro del plazo de un año, contratase sus servicios con otro club, este último será responsable subsidiario del pago de dicha indemnización al club de procedencia.

La finalización del contrato requerido del deportista profesional, basada en un incumplimiento de las obligaciones por parte del club, tendrán los mismo efectos que el despido improcedente explicado anteriormente.

Finalmente, y dentro de otras causas de extinción podemos ver:

- Mutuo acuerdo: Si la extinción por mutuo acuerdo tuviera por objeto la cesión definitiva del deportista a otro club, se dispondrá a lo que las partes hayan pactado sobre las condiciones económicas de finalización del contrato. En ausencia de pacto de indemnización, ésta no podrá ser inferior al 15 % bruto de la cantidad estipulada.
- Expiración del plazo: En el supuesto de la extinción del contrato por la expiración del tiempo convenido, si el deportista acordase un nuevo contrato con otro club, se podrá pactar mediante convenio colectivo una compensación por preparación o formación al club de procedencia.

Además, nos encontramos con otras causas de finalización del contrato de trabajo en los siguientes supuestos:

- Muerte o incapacidad del deportista: La relación laboral quedará extinguida en los casos de muerte o de lesión que produzca en el deportista una incapacidad permanente total o absoluta o gran invalidez. En estos supuestos el deportista o sus beneficiarios tendrán derecho a percibir una indemnización de al menos seis mensualidades si dicho fallecimiento o lesión tuviera su causa en la práctica del deporte, sin perjuicio de las prestaciones de la Seguridad Social correspondientes.
- Disolución o liquidación del club: La extinción se podrá llevar a cabo tanto por disolución como por liquidación del club correspondiente y siguiendo siempre las normas establecidas en el artículo 51 del ET en la forma de despido colectivo.
- Crisis económica: Se quedará extinguida la relación laboral por la circunstancia de la crisis económica del club, y también se seguirá mediante las reglas que se establecen en el ET para el despido colectivo.
- Causas contractuales: El contrato se extinguirá por las restantes causas válidamente estipuladas en éste, salvo que las mismas constituyan un abuso de derecho por parte del club.

2. INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 49.1.C) DEL ET

La sentencia que vamos a ver a continuación trata de la indemnización tras la finalización de la relación laboral entre deportista profesional y el club. Esta sentencia es la primera que caracteriza sobre la indemnización de los deportistas profesionales una vez finalizado su contrato de trabajo.

La sentencia dictada el 26 de marzo de 2014, del Tribunal Supremo comentada por FERRERO MUÑOZ Y PRIETO HUANG¹⁷, califica que en los casos de finalización del contrato de trabajo una vez expirado el tiempo pactado, los deportistas

¹⁷ FERRERO MUÑOZ, J y PRIETO HUANG, J.A., «Es aplicable la indemnización prevista en el artículo 49.1c) del Estatuto de los Trabajadores a los futbolistas profesionales?». En *Revista Aranzadi de Derecho del Deporte y Entretenimiento*, nº. 55, 2017, p. 155 -169.

profesionales tendrán derecho a obtener una indemnización¹⁸. Es una situación de gran importancia, ya que el reconocimiento de este derecho estaba limitado a un colectivo únicamente de deportistas profesionales, que mantenían una relación laboral de carácter especial.

Ahora procedemos al estudio de la sentencia, en primer lugar se debe puntualizar que al hablar sobre las relaciones laborales en el ET, es necesario distinguir si es una extinción de la relación laboral común o especial que se encuentran reguladas en los artículos 1.1 y 2 respectivamente.

Al hablar de una relación de carácter especial, nos referimos a una actividad en la que se encuentran incluidas las notas definitorias del trabajo en el régimen de dependencia y ajenidad. Los criterios determinantes de la elaboración de relaciones laborales especiales, como excepción a la relación laboral común, son muy variados.

El propio legislador es quién tiene en cuenta la relevancia de las funciones, el lugar del trabajo, la protección del trabajador o las exigencias formativas de los trabajadores.

Es necesario valorar que en ciertas ocasiones el deporte no se considera como una prestación de servicios, sino como una actividad de disfrute que en realidad admite una práctica profesional en la cual no aparece el ámbito lúdico o de entretenimiento y lo que prevalece es el ánimo de lucro.

Debido a la concepción errónea, el reconocimiento de los deportistas profesionales como trabajadores por cuenta ajena se ha mantenido durante mucho tiempo mal calificada. De esta forma, gracias al RD 1006/1985, de 26 de junio, se originó la regulación laboral especial de los deportistas profesionales de alto nivel, organizando como tal a aquellos que se dediquen de forma voluntaria a la práctica del

¹⁸ Véase art. 49.1c) del ET: «Por expiración del tiempo convenido o realización de la obra o servicio objeto del contrato. A la finalización del contrato, excepto en los casos del contrato de interinidad y de los contratos formativos, el trabajador tendrá derecho a recibir una indemnización de cuantía equivalente a la parte proporcional de la cantidad que resultaría de abonar doce días de salario por cada año de servicio, o la establecida, en su caso, en la normativa específica que sea de aplicación».

deporte y que se encuentren bajo el ámbito de dirección y de organización de un club a cambio de su retribución.

El Tribunal Supremo, conforme a la sentencia 26 de marzo de 2014, considera que tras la expiración del contrato de trabajo por el tiempo pactado le corresponde al deportista profesional su indemnización convenida en el artículo 49.1 c) del ET. Según este artículo, el trabajador, en este caso el deportista, tendrá derecho a recibir la indemnización de cuantía equivalente a la parte proporcional de la cantidad que resultaría de abonar doce días de salario por cada año de servicio.

La sentencia parte de que en la regulación actual, el contrato de trabajo del deportista profesional tiene un carácter esencialmente temporal, lo que le proporciona al deportista un poder para la negociación de las condiciones económicas de su contrato, según su trayectoria profesional.

Lo dispuesto en el artículo 49.1c) ET, consistía en la contratación de manera indefinida mediante el encarecimiento de la contratación temporal, por lo que el RD 1006/1985 recogía una completa extinción de la relación laboral especial, en la que cuando abordó el legislador la extinción del vínculo contractual, estudió la posibilidad de dar una compensación económica por parte del nuevo club al previo en concepto de formación y preparación del deportista.

Con la nueva regulación¹⁹ se produce un problema acerca de la inestabilidad de contratación en los deportistas profesionales. Para entender la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 13 de enero, es necesario consultar otras sentencias, por ejemplo, la sentencia del Tribunal Superior de justicia de Aragón, nº 175/2015 de marzo de 2015. Esta nueva regulación se aleja de la resolución de la sentencia 26 de marzo de 2014.

La imposibilidad de contratación indefinida del deportista hace que el empleador tenga dos vías previas al vencimiento del contrato, la prórroga del mismo o la extinción.

¹⁹ MOLL NOGUERA, R., «Los deportistas profesionales de élite y su exclusión de la indemnización por finalización del contrato», *En Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y de Entretenimiento*, nº . 56, 2017, p. 299-308.

La primera de ellas, se da siempre y cuando el deportista esté de acuerdo con la continuidad. En relación con la segunda posibilidad, el empleador tiene la facultad de elegir entre esperar el vencimiento del contrato y por tanto será gratuito, o extinguirlo con causa y por tanto si que vendrá obligado a realizar una indemnización de dos meses por cada año de servicio.

IV. LA TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN

1. EL CONCEPTO DE DERECHO DE IMAGEN

En primer lugar, debemos definir los distintos conceptos que hay para establecer los derechos de imagen. Estos conceptos los podemos encontrar en la RAE como «figura, representación, semejanza y apariencia de algo».

El tribunal constitucional a su vez define la imagen²⁰ como «primer elemento configurador de la esfera personal de todo individuo, en cuanto instrumento básico de identificación, proyección exterior y factor imprescindible para su propio reconocimiento como sujeto individual».

Una vez vistas las diferentes definiciones de imagen, nos vamos a centrar en la imagen del deportista profesional a la hora de obtener rendimientos por la explotación de su imagen.

El derecho de imagen, es un derecho que se encuentra reconocido en la Constitución Española en su artículo 18.1, que está enclavado en la Sección Primera de los Derechos Fundamentales, garantizando así, el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen.

De acuerdo con lo anterior, podemos considerar que el derecho de imagen es un derecho individual de cada persona, que también puede ser cedido y explotado por terceros.

²⁰ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 231/1988, de 2 de diciembre.

2. LA FISCALIDAD DE LOS DERECHOS DE IMAGEN EN EL IRPF

Una vez visto el concepto de los derechos de imagen, nos vamos a centrar en los deportistas profesionales que tributan en el IRPF, para ver la tributación de los derechos de imagen dependiendo de donde proceda su retribución.

Los deportistas profesionales son considerados contribuyentes cuando cumplan con los requisitos del artículo 9.1 de la Ley del IRPF.

Los beneficios que pueden obtener de los rendimientos los deportistas profesionales de su derecho de imagen, puede ser de dos tipos:

1. Contrato de trabajo laboral: Que nos encontramos ante un contrato de trabajo, como puede ser un jugador de fútbol que pertenece a un club, y que en el contrato éste cede los derechos de imagen para que puedan ser explotados.
2. Contrato de trabajo extra-laboral: Cuando el jugador profesional cede sus derechos de imagen a un tercero independiente, respecto a la que pertenece al tema deportivo.

Por tanto, los derechos de imagen se encuentran sometidos a gravamen en España, ya que dichos derechos dan lugar a que se autorice a comercializar con él, proporcionando así al deportista unos rendimientos. Hay que tener en cuenta, que la explotación de estos derechos se puede llevar a cabo por medio del propio deportista o por parte de un tercero que tiene el poder de explotación de la imagen de este.

Conforme a los rendimientos que se obtienen de la explotación de la imagen de un deportista profesional, es importante que el deportista tenga un contrato con el club o con un tercero, en el que se estipule la obtención de una percepción económica por la explotación de su imagen, como hemos visto anteriormente.

Los beneficios que obtenga el deportista se encuentran regulados en la LIRPF, dependiendo de si el deportista profesional ha cedido o no sus derechos de imagen, ya

que según de dónde proceda la retribución, nos podemos encontrar con un rendimiento u otro.

Estos rendimientos pueden ser:

- Rendimiento de trabajo²¹:

La retribución es pactada por el deportista profesional y el Club, a través de la relación laboral que les une a ambos. Tienen que cumplir unos requisitos:

- a) La utilización de la imagen es propio del desempeño del trabajo del deportista, es decir, que se genera por la actividad profesional de este y se encuentra retribuida por el club.
 - b) El derecho que tiene el club para la explotación del derecho de imagen del deportista es únicamente dentro del ámbito de la relación laboral.
 - c) Las rentas no se derivan de una explotación diferenciada por parte de un tercero ajeno a la relación laboral.
- Rendimientos del capital:

Antes de comenzar el estudio de los rendimientos del capital mobiliario generados mediante la explotación de los derechos de imagen de los deportistas profesionales, hay que establecer que la definición se encuentra recogida en el artículo 21 de la LIRPF que establece lo siguiente «tendrán la consideración de rendimientos integros 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». Se hace mención a los rendimientos de capital mobiliario y que podemos

²¹ Véase art. 28 del CCFP: «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 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».

determinar que da lugar al rendimiento íntegro del capital mobiliario cualquier contraprestación, ventaja o uso con independencia de su naturaleza ya sea dinerario o en especie.

Conforme a lo visto anteriormente, se pueden generar rendimientos de capital mobiliario²² mediante la cesión de los derechos de imagen. Para ello, el deportista profesional, tiene que ceder los derechos de imagen a una persona o entidad y por estos percibe una renta. Los rendimientos del capital mobiliario son percibidos directamente por el deportista titular de esos derechos.

En la cesión de los derechos de imagen, participan dos sujetos, el deportista profesional que cede sus derechos de imagen, y aquella persona o entidad cesionario de los derechos de imagen que podrá explotarlos.

- Rendimientos de actividades económicas:

En último lugar y como consecuencia de la explotación de los derechos de imagen se pueden generar rendimientos de actividades económicas.

La naturaleza del rendimiento de este tipo se determina cuando el deportista no cede la explotación de sus derechos de imagen a un tercero ni tampoco explota su imagen en el marco de una relación laboral, sino que dicho deportista profesional llevará a cabo la explotación de su imagen, por cuenta y riesgo teniendo que haber una ordenación por cuenta propia de sus recursos para la consecución de la renta. Y dos requisitos²³:

- a) Existencia de un local destinado a la gestión de la actividad económica.
- b) Tiene que haber al menos una persona para esta actividad que tenga contrato laboral y sea a jornada completa.

²² Véase art. 25.4 d) de la LIRPF: «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».

²³ LASARTE ÁLVAREZ, A; RAMOS PRIETO, J; ARRIBAS LEÓN, MÓNICA; HERMOSÍN ÁLVAREZ, M: «Deporte y fiscalidad», 1^a ED, 2008, Sevilla, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, pp. 403-409.

Estos son tres tipos de rendimientos que se pueden obtener por la explotación de los derechos de imagen.

3. EMPRESAS PANTALLA

Nos encontramos con un tema de actualidad. Una empresa pantalla, consiste en una empresa que es creada «*a priori*» como una empresa legal pero que actúa conforme a su nombre como una *pantalla*. Es decir, actúa encubriendo actividades ilegales o como intermediarios evitando así pagar los impuestos correspondientes.

Normalmente estas empresas se encuentran en *paraísos fiscales*²⁴, debido a que tienen una tributación más favorable y en estos lugares la privacidad de la información es máxima. Este tipo de empresas pantalla son usadas por artistas y deportistas profesionales. La Agencia Tributaria se ha percatado de este tipo de prácticas ilegales, y es un problema actual como por ejemplo el caso más reciente de Leo Messi, deportista profesional ligado al Barcelona F.C.

Las rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen²⁵ por la explotación de ésta, es considerado como un rendimiento de capital mobiliario, por lo que las rentas quedan dentro de la base imponible del sujeto pasivo, que verá como incrementa su tipo efectivo debido a la progresividad del impuesto. Para evitar dicha progresividad lo que hacen los deportistas profesionales junto con sus asesores es gestionar los derechos de imagen a través de sociedades en la que su titular es socio, junto con algún familiar o personas allegadas o de su confianza, permaneciendo así los ingresos por la explotación de los derechos de imagen dentro de la sociedad y tributando a un tipo más o menos fijo. Debido al gran aumento de este tipo de prácticas, ejercidas por artistas y deportistas profesionales, la AEAT ha limitado parte de los beneficios conforme a una norma antifraude.

²⁴ Definición de paraíso fiscal: «País o territorio donde la ausencia o parvedad de impuestos y controles financieros aplicables a los extranjeros residentes constituye un eficaz incentivo para atraer capitales del exterior.

²⁵ PÉREZ HUETE, J., *IRPF, patrimonio y sucesiones y donaciones*. Madrid, 2017, pp 341-344.

Conforme al ámbito de aplicación, deben de concurrir las siguientes circunstancias en los contribuyentes del IRPF, que no procederá la imputación en dos circunstancias²⁶:

1. Cuando la cesión se realice en el ámbito de una actividad económica.
2. Cuando los rendimientos del trabajo obtenidos por la persona física suponga al menos el 85% o más de la suma de los anteriores rendimientos y de la contraprestación por contrato laboral.

La práctica se realiza de la siguiente forma: El jugador profesional se encuentra ligado al club mediante un contrato laboral, en el que se ceden parte de los derechos de imagen, a su vez, el club se encuentra relacionado con la sociedad mercantil, mediante la cual el club compra los derechos de imagen del jugador, que este ha cedido anteriormente.

Debido a este entramado, el club era el que pagaba a la sociedad mercantil el dinero que se encontraba estipulado en el contrato establecido por los derechos de imagen, y rápidamente la sociedad mercantil se lo retribuía al jugador profesional. Lo que se consigue es que los impuestos no tributen mediante el IRPF y se tributen mediante Impuesto de Sociedades. Además, para el club, aparte de no tributar estos impuestos le surge otra ventaja que consiste en un ahorro debido a que no tiene que realizar retenciones debido a que no tributan por el IRPF como debería.

4. SUPUESTOS DE FRAUDE FISCAL EN ESPAÑA EN LA ACTUALIDAD

En los últimos meses se han dado varios casos de fraude fiscal surgidos en nuestro país por parte de deportistas profesionales a la Agencia Tributaria, como es el caso Leo Messi, ambos jugadores profesionales de la plantilla del F.C Barcelona. Este fraude fiscal deriva de la no declaración de aquellos rendimientos que han sido obtenidos por la explotación de la imagen de los deportistas.

La ley del impuesto acota la cesión de los derechos de imagen entre los rendimientos de capital mobiliario. Dicha delimitación es del 15% de las cantidades

²⁶ Véase art 92 LIRPF.

percibidas por el jugador en relación al derecho de imagen, en su contrato laboral con el club. Cuando se dé el supuesto de que se sobrepase dicha cantidad límite, el sujeto en dicho supuesto estaría obligado a integrar en la base imponible, todas las cantidades satisfechas por la entidad vinculada al mismo, por el club y la persona que realmente las perciba²⁷.

Además, hay que tener en cuenta que la explotación económica de la imagen del deportista podrá generar imputaciones de renta, siempre y cuando se cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 92 LIRPF:

1. «Que haya tenido lugar la cesión de los derechos a la explotación de la imagen a un tercero –primer cessionario-.
2. Que exista una relación laboral entre el deportista profesional y la entidad empleadora.
3. Que el empresario –segundo cessionario- al que presta sus servicios laborales haya obtenido el derecho a la explotación de su trabajador adquiriéndoselo al primer cessionario».

De todas formas, no habrá lugar a la imputación, siempre y cuando los rendimientos de trabajo percibidos en el ejercicio sean superiores al 85% más la contraprestación realizada por su club para la obtención de la explotación de los derechos de imagen.

A continuación, nos centramos en la imagen física del jugador profesional, ya que es a través de la cual, éste obtiene rendimientos.

En los años 90 se empezaron a establecer los derechos de imagen e ingresos de patrocinio de los futbolistas en sociedades. Estas estructuras fiscales tenían la finalidad de conseguir una retribución neta superior por parte del deportista, que si el salario hubiera sido abonado directamente al mismo. Dichas estructuras fueron consideradas

²⁷ ESPEJO SAAVEDRA EZQUERRA, J.L., *Elaboración de un modelo de impacto del fútbol profesional en la economía española*, ESIC Editorial, 2009, p. 248.

por Hacienda como negocios simulados, por lo que ésta recalificó las rentas abonadas a las sociedades como salarios fijándose así el 15% mediante la LIRPF.

Por tanto, es necesario aclarar el tratamiento de los derechos de imagen, modificando su regulación y estableciendo criterios de valoración entre club y deportistas evitando así la incertidumbre.

Finalmente, trataremos un caso de actualidad de mucha repercusión en nuestro país, que implica a Leo Messi.

La Fiscalía de Delitos Económicos de Barcelona presentaba una querella contra él y contra su representante y a la vez padre del argentino, Jorge Messi.

La fiscalía les acusaba de simular una cesión de los derechos de imagen a empresas cessionarias las cuales venían tributando en *paraísos fiscales*, además de realizar contratos de prestación de servicios publicitarios con empresas que radican en jurisdicciones de conveniencia como es el caso de Reino Unido y Suiza, que son países que tienen convenios de doble imposición que permiten la no tributación en el país en el que se perciben las rentas, y permitiendo, en su legislación, las operaciones con empresas que radican en paraísos fiscales. Por ello, los ingresos que percibía el deportista por esos contratos publicitarios iban desde esos países europeos a la sociedad cessionaria de sus derechos de imagen en paraísos fiscales, eludiendo así la tributación de las rentas en España.

La fiscalía les acusa a ambos de haber estafado presuntamente más de cuatro millones de euros en sus declaraciones del IRPF durante los años 2007, 2008 y 2009.

El deportista junto a sus abogados intentaron evitar el juicio mediante la *extinción por pago*, acción mediante la cual se reconoce, rectifica y se paga la deuda a la Agencia Tributaria que la reclama. Esta acción se encuentra derogada y ha sido reemplazada en el ordenamiento jurídico por la *regularización espontánea*, mediante la cual se exime de la responsabilidad penal a aquellas personas que hubieren cometido un delito tributario pero que manifiestan su voluntad de regularización de su situación.

V. CONCLUSIONES

En primer lugar, he de decir que el deporte y en este caso el fútbol permite que una gran cantidad de deportistas profesionales perciban elevadas retribuciones de salarios, en forma de publicidad por los derechos de imagen, o mediante premios, entre otras formas por la prestación de sus servicios.

Estos deportistas tienen que pagar sus correspondientes impuestos en relación con las rentas que obtengan. Por ello, cuanto más elevado sea el salario que perciban, más tendrán que pagar.

Entiendo que es necesario que los deportistas profesionales se encuentren en una relación con carácter especial, que se encuentra recogida en el RD 1006/1985 en relación con el ET, debido a que tienen una gran repercusión y por tanto es necesario que sean regulados mediante una ley especial y aún con más razón debido a que hay muchos convenios que regulan la práctica deportiva.

En relación con si es posible la indemnización por la extinción de la relación laboral en los deportistas profesionales, al entender que son contratos de carácter temporal, ha habido muchas controversias, que mediante la sentencia 26 de marzo de 2014, parecían haberse solucionado, afirmando que sí que era compatible la indemnización en estos contratos temporales. Pero en la misma sentencia se incluía inseguridad en la indemnización por falta de prórroga recogida en la voluntad del club y se generaron múltiples sentencias, por lo que se ha dado un vuelco a esta posible indemnización que con la sentencia del Tribunal Superior de Madrid, de 13 de enero de 2017, ha dejado de lado a la sentencia 26 de marzo de 2014.

Refiriéndonos a los derechos de imagen, es un tema de actualidad que está siendo usado por una gran cantidad de artistas y de deportistas profesionales con la intención de evadir impuestos mediante un complejo entramado como son las empresas pantalla para ocultar las actividades ilegales que suelen encontrarse en lugares denominados paraísos fiscales.

Creo que es necesario acabar con este tipo de prácticas en el sentido de que un deportista profesional amasa grandes cantidades de dinero como hemos hablado anteriormente, y que son muchos los millones de euros que deberían de haber sido declarados y que no lo son y por tanto dejan de ser ingresados en las arcas del Estado.

El problema principal radica en que los deportistas pagan una gran cantidad de impuestos ya que tienen una carga tributaria desmesurada en relación a sus elevados niveles de rentas. La vida de un deportista profesional oscila entre 10 y 15 años en los que ingresa todos sus ingresos correspondientes a la actividad deportiva, por ello vería lógico que se bajara la tributación para evitar así que sigan realizando este tipo de prácticas en paraísos fiscales, para que así se declararen las rentas en España y se ingresen las elevadas cantidades de dinero que se dejar de percibir.

Para finalizar, la elaboración de este trabajo me ha parecido muy interesante, ya que nos encontramos ante una situación del día a día en el sentido de que se habla a todas horas del mundo del fútbol pero que es un tema que mucha gente desconoce.

Haber realizado un estudio acerca de los deportistas profesionales me ha ayudado a entender este mundo, su tributación en el IRPF, la nueva regulación del artículo 49.1c) del ET por la indemnización de la extinción de la relación laboral, como afectan los convenios en su tributación y sobre todo entender las diferentes formas que hay para la explotación de sus derechos de imagen que era una cosa que desconocía y que es un tema de actualidad y de gran relevancia como es el tema de la evasión fiscal.

VI. BIBLIOGRAFÍA

CECILIA ARESES TRONCOSO, M, GOROSABEL REBOLLEDA, J.A Y PÉREZ HUETE,J., *IRPF, patrimonio y sucesiones y donaciones*. Aranzadi, 2017, pp.341-345.

CHICO DE LA CÁMARA, P., «Impuestos sobre la renta». *En Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, nº . 44, 2014, pp.193-287.

ESPEJO SAAVEDRA EZQUERRA, J.L., *Elaboración de un modelo de impacto del futbol profesional en la economía española*, Madrid, ESIC Editorial, 2009.

FERRERO MUÑOZ, J y PRIETO HUANG, J.A., «Es aplicable la indemnización prevista en el artículo 49.1c) del Estatuto de los Trabajadores a los futbolistas profesionales?». *En Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, nº. 55, 2017, pp.155 -169.

LASARTE ÁLVAREZ, A; RAMOS PRIETO, J; ARRIBAS LEÓN, MÓNICA; HERMOSÍN ÁLVAREZ, M: *Deporte y fiscalidad*, Sevilla, 2008.

MAGRANER MORENO, F.J., *Tributación de artistas y deportistas*, S.A. CISS Editorial, 2012.

MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., Y CAYÓN GALIARDO, A., *Manual de derecho tributario*, Madrid, 2017.

MOLL NOGUERA, R., «Los deportistas profesionales de élite y su exclusión de la indemnización por finalización del contrato», *En Revista Aranzadi de derecho de deporte y de entretenimiento*, nº . 56, 2017, pp. 299-308.

QUINTANA ELENA, I., «La reforma fiscal y su impacto en los deportistas», *En Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, nº 45, 2014, pp. 21-34.

Legislación.

Constitución Española, 1978.

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.

Resolución de 23 de noviembre de 2015, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para la actividad del fútbol profesional.

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.

Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte.

Recursos de internet.

http://www.empleo.gob.es/es/publica/pub_electronicas/destacadas/Revista/numeros/69/Est05.pdf → Consultado día 18 de Octubre de 2017.

https://elpais.com/diario/2003/03/15/catalunya/1047694043_850215.html → Consultado día 22 de Octubre de 2017.

<http://fiscalidaddeportistas.blogspot.com.es/> → Consultado día 25 de Julio de 2017.

http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAA%AAEAMtMSbF1jTAAAUMjY2NztbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAFsaP5DUAAAA=WKE → Consultado día 20 de Julio de 2017.

<http://www.marca.com/2013/06/12/futbol/equipos/barcelona/1371039331.html> → Consultado día 10 de Octubre de 2017.

<http://noticias.juridicas.com/actualidad/jurisprudencia/6308-los-deportistas-profesionales-tienen-derecho-a-la-indemnizacion-del-art-49-1-c-et-cuando-su-contrato-no-se-prorogue-por-voluntad-de-la-empresa/> → Consultado día 15 de septiembre de 2017.

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos/_Ciudadanos/Minimos_reducciones_y_deducciones_en_el_IRPF/Reducciones_de_la_base_imponible_en_el_IRPF/Reducción_por_aportaciones_a_mutualidades_de_deportistas_profesionales.shtml → Consultado día 25 de Julio de 2017.