



**LA FISCALIDAD DE LOS DEPORTISTAS DE
FÚTBOL PROFESIONAL EN EL ÁMBITO
INTERNACIONAL**

AUTOR: IRENE GARÍA PACHECO

TUTOR: MARIA TERESA ALEMANY EGUIDAZU

**FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES ELCHE
GRADO EN DERECHO
ÁREA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO
TRABAJO DE FIN DE GRADO
2011/2015**

ABSTRACT

En las páginas que siguen se procederá a realizar una exposición sistemática sobre la figura del deportista de fútbol profesional y su régimen tributario, puesto que en nuestro país es, de manera indiscutible, el deporte más seguido ya que cuenta con un número elevado de simpatizantes.

Con esto no queremos decir que lo estudiado a lo largo del presente trabajo no se aplique al área deportiva en general.

Es evidente que el ejercicio del deporte constituye una manifestación de renta de gran importancia, ya que los deportistas perciben ciertos ingresos derivados de la práctica deportiva, tales como compensaciones por la cesión de los derechos de imagen, por la extinción de la relación laboral, así como la adquisición de determinados premios o ayudas.

Por lo tanto, el principal objetivo de esta exposición es abordar la fiscalidad deportiva analizándola desde el punto de vista del fútbol ya que constituye un verdadero fenómeno de masas tanto en España como en el resto del mundo, por eso procedemos a analizar este trabajo desde un punto de vista internacional.

I. INTRODUCCIÓN	6
II. FUTBOLISTAS PROFESIONALES: NORMATIVA Y CONCEPTO.....	8
III. LOS AGENTES DEL DEPORTE: SECTOR PRIVADO	9
1. CLUBES DEPORTIVOS.....	9
1.1. Clubes deportivos elementales.	9
1.2. Clubes deportivos básicos.....	10
2. SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS.....	10
IV. RÉGIMEN FISCAL DE LOS DEPORTISTAS DE FÚTBOL PROFESIONAL	13
1. RÉGIMEN DE IMPATRIADOS. Reforma fiscal 2015.....	13
2. RÉGIMEN DE EXPATRIADO.....	17
3. DERECHOS FEDERATIVOS	20
3.1. Cláusula de rescisión.....	22
4. TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL DE DEPORTISTAS	23
4.1. La residencia fiscal en el Modelo OCDE de CDI	24
4.2. La tributación de las rentas de los deportistas en el Modelo OCDE de CDI.....	26
4.3. La tributación de los deportistas en España, aplicando el Modelo OCDE	27
5. FORMAS DE ADQUISICIÓN DE LOS DERECHOS DE UN JUGADOR PROFESIONAL.....	29
5.1. Traspaso entre clubes.....	30
5.2. Cesión temporal.....	31
5.3. Contrato tras el pago de la cláusula de rescisión.....	32
5.4. Adquisición de un jugador “libre”	33
5.5. Mantenimiento de jugadores de cantera	33
V. CARGA TRIBUTARIA: ANALISIS DE LOS DISTINTOS IMPUESTOS.....	34
1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)	34
1.1. IRPF en el ámbito nacional	35
1.2. IRPF en el ámbito internacional	37
1.3. Tributación de la cesión de los derechos de imagen de los deportistas.	39

1.4. Exención de las ayudas y premios que perciben los deportistas de alto nivel.....	44
2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES (IRNR).....	45
3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA).....	48
4. IMPUESTO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE).....	49
VI. LA TRIBUTACIÓN DE LAS INDEMNIZACIONES POR EXTINCIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL	49
VII. FISCALIDAD DEL MECENAZGO Y PATROCINIO DEPORTIVO	53
1. RÉGIMEN FISCAL DEL MECENAZGO DEPORTIVO	54
2. LA COLABORACIÓN EMPRESARIAL Y EL PATROCINIO DEPORTIVO.....	58
VIII. CONCLUSIONES.....	60
XIX. BIBLIOGRAFÍA.....	63



ABREVIATURAS

AEAT	=	Agencia Tributara
AN	=	Audiencia Nacional
Art.	=	Artículo
Arts.	=	Artículos
CE	=	Constitución Española
CF	=	Club de Fútbol
CSD	=	Consejo Superior de Deportes
CDI	=	Convenio de Doble Imposición
EEE	=	Espacio Económico Europeo
ET	=	Estatuto de los Trabajadores
F.C	=	Fútbol Club
FIFA	=	Federation International of Futbol Association
IAE	=	Impuesto de Actividades Económicas
IRNR	=	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
IRPF	=	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IVA	=	Impuesto sobre el Valor Añadido
LFP	=	Liga de Fútbol Profesional
MC	=	Modelo Convenio
OCDE	=	Organización para la cooperación y desarrollo económico
RD	=	Real Decreto
RT	=	Rendimiento de Trabajo
SAD:	=	Sociedad Anónima Deportiva
UEFA	=	Union of European Football Associations

I. INTRODUCCIÓN

España está caracterizada por ser un país en el que la práctica del deporte de manera aficionada está muy extendida entre la población, pero no solo constituye un estilo de vida para muchas personas sino que además siguen muy de cerca el deporte profesional o de élite tal y como se puede apreciar entre los seguidores de un determinado equipo de fútbol, los cuales les siguen por el mundo moviendo importantes cantidades de dinero a la hora de la adquisición de todo tipo de merchandising, así como los viajes, entradas, alojamientos... que supone. Este gasto afecta de alguna manera a los deportistas y entidades deportivas en donde los jugadores prestan sus servicios.

A su vez, al hablar de este gasto debemos tener en cuenta los derivados de los diferentes medios de comunicación debido a la adquisición de los derechos audiovisuales de los partidos y torneos ofrecidos a los telespectadores, suponiendo una gran fuente de ingresos para los participantes y organizadores de los mismos.

Es bien sabido que el deporte de élite mueve enormes cantidades de dinero considerándolo incluso en algunos casos de insultante debido a la crisis en la que estamos inmersos y la situación que algunas personas atraviesan. De la misma forma que para algunas personas pueda ser algo absurdo, para muchos miembros de nuestra sociedad, el deporte es una de las formas de huir que tienen las personas de problemas cotidianos, suponiendo una vía de escape y, por lo tanto, resultando algo imprescindible.

Teóricamente todos conocemos el funcionamiento del ámbito fiscal en el que estamos envueltos, sin embargo, esto no ocurre de igual manera en el mundo deportivo.

En determinadas ocasiones hemos escuchado en los medios televisivos la investigación llevada a cabo por parte de la Agencia Tributaria respecto un concreto deportista o equipo por la evasión de impuestos o por fraude fiscal, no parándonos a pensar en la magnitud de esas actuaciones ni en cómo ha sido posible la evasión de estas excesivas cantidades.

Normalmente estos casos tienen que ver con el tema de la cesión de los derechos de imagen, siendo algo ajeno al conocimiento de la inmensa mayoría de los ciudadanos

de a pie, al igual que para muchos resulta desconocido la forma de organización y tributación sujeta en el ámbito del deporte.

Por todo ello, he encontrado interesante el estudio de esta materia, puesto que a la par de ser un tema de actualidad y el cual llama mi atención, quería traspasar aquellos conocimientos más básicos y adentrarme en este ámbito tan controvertido, con el objetivo de entender y poder así opinar.

Con lo expuesto a continuación pretendo dar una visión general del tema ya que resulta imposible analizar de manera exhaustiva cada punto. Por ello a través de este trabajo pretendemos dar, de una manera no excesivamente técnica, una visión de la fiscalidad en el mundo del deporte, y más concretamente de fútbol, de tal forma que cualquier persona interesada en el tema, la cual no posea conocimientos de fiscalidad, pueda comprenderlo. Así, introduciremos una serie de supuestos reales y de actualidad que con frecuencia encontramos en los medios y que por su complejidad no alcanzamos a entender.

Con todo lo dicho anteriormente resulta acertado dividir el presente trabajo en tres ejes fundamentales:

El primer capítulo establece una clasificación de las diferentes entidades y asociaciones deportivas, en donde los deportistas prestan sus servicios, al igual que abarca el régimen fiscal que posee en cada caso el futbolista profesional, haciendo hincapié en lo que concierne al tema de la cesión del derecho a la explotación de la imagen.

Posteriormente, siempre desde un punto de vista internacional, se examinará el régimen tributario de los deportistas, puesto que constituye uno de los grandes bloques en los que se puede distribuir la fiscalidad del deporte. Así pues, se analizan los diferentes impuestos que recaen sobre la persona del deportista de alto nivel, siendo estudio del mismo: el IRPF, IRNR, IVA, IAE. A continuación se desarrollará la fiscalidad del mecenazgo y patrocinio deportivo, así como desde un punto de vista laboral, la tributación de las indemnizaciones por extinción de la relación laboral.

En el último apartado se recogen una serie de conclusiones, tanto objetivas como subjetivas del tema expuesto en el presente trabajo.

Para concluir, agradezco a María Teresa Alemany Eguidazu, tutora de este Trabajo Fin de Grado, por su asesoramiento y guía para la elaboración del mismo.

II. FUTBOLISTAS PROFESIONALES: NORMATIVA Y CONCEPTO

Cuando hablamos de los sujetos intervinientes en el ámbito del fútbol profesional debemos hacer referencia a dos figuras diferenciadas: los futbolistas profesionales y los clubes deportivos o SAD.

En España al igual que en el resto de Europa destaca el fuerte interés con respecto al ámbito futbolístico y por ello en primer lugar debemos proceder a explicar que se entiende por futbolista profesional en el ámbito jurídico. Para ello debemos prestar atención al Real Decreto 1006/1985, de 26 de Junio. El presente Real Decreto regula la relación especial de trabajo de los deportistas profesionales, el cual recoge y define en su artículo 1.2: *“Son 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. Quedan excluidos del ámbito de esta norma aquellas personas que se dediquen a la práctica del deporte dentro del ámbito de un club percibiendo de éste solamente la compensación de los gastos derivados de su práctica deportiva.”*

La ley 1006/1985, de 26 de junio derogó la Ley 32/1984, estableciendo una nueva regulación de la relación laboral de los deportistas profesionales y constituyendo la norma primera y básica a la que hay que atender para conocer la regulación jurídica de esta relación laboral especial, dejando a salvo obviamente los preceptos constitucionales que de modo necesario debe respetar.

III. LOS AGENTES DEL DEPORTE: SECTOR PRIVADO

Una vez expuesta la definición jurídica que nos ofrece la Ley sobre los futbolistas profesionales, el RD exige la dedicación a la “práctica del deporte” en el ámbito de un “un club o entidad deportiva”. De esta forma quedan excluidos del ámbito de esta disposición reglamentaria aquellos trabajadores al servicio de los clubes o entidades deportivas que no prestan actividades deportivas a quienes les será aplicable la normativa laboral general o común¹.

Por lo tanto se ha procedido a consagrar dos clases de Clubes deportivos, clasificándolos en: clubes deportivos (clubes deportivos elementales y clubes deportivos básicos) y las Sociedades anónimas, también conocidas como SAD.

1. CLUBES DEPORTIVOS

1.1. Clubes deportivos elementales.

En primer lugar hacer referencia al artículo 13 de la Ley del Deporte de 1990, la cual define como clubes deportivos “*asociaciones privadas integradas por personas físicas o jurídicas que tengan por objeto la promoción de una o varias modalidades deportivas, la práctica de las mismas por sus asociados, así como la participación en actividades y competiciones deportivas*”.

Esta figura busca el favorecimiento del asociacionismo deportivo de base, mediante un procedimiento de creación y unos requisitos simples y sencillos². Por lo tanto, su intención es la de constituir una serie de mecanismos de responsabilidad jurídica y económica a través de las Sociedades anónimas deportivas, para los clubes que desempeñan funciones de carácter profesional.

Para la constitución de un club deportivo elemental resulta necesario que sus fundadores suscriban un documento privado que contenga sus datos de identificación, el domicilio, la voluntad de constituir un club, la indicación de la persona que actuará

¹ GONZÁLEZ DEL RÍO, José María, *El deportista profesional ante la extinción del contrato de trabajo deportivo*, La Ley, 2008, pág. 304.

² Siendo suficiente para su constitución la suscripción de un simple documento privado.

como delegado o responsable del club y la imposición de las normas deportivas de la Federación Deportiva y del Estado pertinente. Respecto las reglas de funcionamiento de club, éstas deberán estar inspiradas en una serie de principios democráticos y representativos.

1.2. Clubes deportivos básicos.

Por otra parte, los clubes deportivos básicos, configuran lo que se conoce como “club-tipo” y para constituirlos es necesario otorgar ante notario escritura pública por parte de los fundadores.

A diferencia de los elementales, podrán participar en competiciones oficiales nacionales o internacionales. La constitución de un club deportivo básico también es sencilla, aunque la trascendencia de dicha asociación determina que los actos de constitución estén revestidos de formalidades que, como vimos, no se exigen para los clubes deportivos elementales³.

En definitiva debemos entender que los clubes deportivos tienen una naturaleza jurídica propia y privada, por lo que se estructuran de acuerdo con lo establecido en sus propios estatutos y reglas de funcionamiento, donde se congrega la finalidad específica para la que se constituye el club, debiendo acogerse las especialidades que se establecen en la Ley del Deporte para intervenir en competiciones de carácter oficial. Sin embargo, estas asociaciones deberán inscribirse en el Registro de Asociaciones Deportivas correspondientes, con lo que alcanzan la condición de club y el reconocimiento de tal a efectos deportivos.

2. SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS

Como bien aclara la página oficial del Consejo Superior de Deporte, Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, y la ulterior modificación en virtud de la Ley

³ BEOTAS LALAGUNA, Eduardo, *Futuras claves en la gestión de organizaciones deportiva*, Univ. de Castilla-La Mancha, 2006, pág. 22-24

50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, una Sociedad Anónima Deportiva es considerada como una conformación de los clubes a las empresas comunes. Se destaca el control administrativo y contable establecido sobre los mismos y el control que favorece la transparencia.

Una vez expuesto qué se entiende por Sociedades Anónimas Deportivas, debemos proceder a explicar su trascendencia histórica y para ello atender a la LD de 1990, la cual impuso la transformación de los clubes deportivos o sus equipos profesionales en SAD, cuando se dieran determinadas circunstancias⁴. Estas circunstancias que determinan la obligatoriedad de adoptar la forma de SAD son, en primer lugar, el caso de que se dé la siguiente situación: que el club deportivo participe en competencias deportivas oficiales⁵, y, en segundo lugar, que en éstas concurra el carácter profesional y estatal. Actualmente tendrán la obligación los clubes deportivos o equipos profesionales que participen en Primera y Segunda División.

En el ámbito internacional debemos hacer referencia a dos casos concretos. En el Derecho italiano, por aplicación de la Ley de 23 de marzo de 1981, n. 91, norma en materia de relación sobre la sociedad y los deportistas profesionales⁶, las entidades deportivas profesionales que celebren contratos con deportistas también profesionales obligatoriamente deben ser sociedades deportivas, bien en forma de sociedad por acciones o sociedad de responsabilidad limitada.

Por otro lado, el régimen jurídico francés, actualmente recogido en el Código del deporte⁷, otorga en el art. L122-1 dos opciones para las asociaciones deportivas:

- Crear una sociedad comercial disciplinada por el Código de Comercio⁸ cuando concurran las siguientes circunstancias: que la asociación este afiliada a una federación deportiva; que participe habitualmente en la organización de eventos deportivos remunerados; que supongan ingresos superiores a la cantidad fijada por decreto del Consejo de Estado; o sus empleados deportistas perciban una

⁴ RAMOS HERRANZ, Isabel, *Sociedades Anónimas Deportivas*, Editorial Reus, 2012, pág. 63.

⁵ Artículo 46.2 de la LD.

⁶ Legge de 23 de marzo de 1981, n. 91, norma in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti.

⁷ Code du Sport

⁸ Code du Commerce

remuneración que supere la cantidad fijada mediante decreto por el Consejo de Estado.

- Segundo, podrán constituir una sociedad deportiva para la gestión de sus actividades rentables. Para elegir esta opción el importe de los ingresos y de las remuneraciones de sus deportistas deben ser inferiores a los límites señalados por los decretos del Consejo de Estado.

Por lo tanto, en la gran mayoría de los casos, (salvando Real Madrid, Barcelona, Osasuna y Athletic en el mundo del fútbol) los clubes deportistas fueron obligados a transformarse en SAD, ya que la Ley 10/1990, de 15 de octubre del Deporte, obligaba a dicha transformación a los clubes que no hubieran tenido un Patrimonio superior a su deuda, en las últimas cinco temporadas.

El Sujeto Social de estas SAD viene determinado por la propia ley, siendo la participación en competiciones deportivas de carácter profesional, además del desarrollo y promoción de actividades deportivas, como de aquellas actividades derivadas o vinculadas con la misma.

En definitiva, en nuestra liga podemos encontrar más de cincuenta equipos que ya son SAD; estos clubes llevaron a cabo un proceso de conversión, que bien viene explicada en los artículos 4⁹ y 6¹⁰ de la Ley 1251/1999, de 16 de julio.

Lo cierto es que algunos de los clubes más importantes del país como Real Madrid o FC Barcelona no son SAD. Y es que el convertir tu club en SAD te da mayor poder en lo que respecta a su gestión, pero esto no siempre se ha traducido en buenos datos ya que hace que clubes que participan en Segunda División B tengan deudas que

⁹ Artículo 4 del RD Legislativo 1251/1999, de 16 de Junio: 1. Las sociedades anónimas deportivas pueden constituirse en un solo acto por convenio entre los fundadores, o en forma sucesiva por suscripción pública de las acciones, con independencia del procedimiento de transformación y adscripción previsto en la Ley del Deporte; 2. Aquellas sociedades anónimas deportivas que provengan de la transformación de un club deportivo conservarán su personalidad jurídica bajo la nueva forma societaria.

¹⁰ Artículo 6 del RD Legislativo 1251/1999, de 16 de Junio: 1. El capital mínimo de las sociedades anónimas deportivas habrá de desembolsarse totalmente y mediante aportaciones dinerarias; 2. El capital de las sociedades anónimas deportivas estará representado por acciones nominativas. Dichas acciones podrán representarse por medio de títulos o por anotaciones en cuenta, si bien, en caso de ser admitidas a negociación en alguna Bolsa de Valores, deberán estar representadas por medio de anotaciones en cuenta.

alcanzan los 2 millones de euros como el caso de la Cultural Leonesa, Oviedo o Alavés, con 12 millones de deuda. Ante lo dicho, podemos preguntarnos si la conversión puede catalogarse como un acierto.

Por lo tanto, a estos efectos es club o entidad deportiva la asociación privada integrada por personas físicas o jurídicas, independientemente de su forma jurídica, con o sin ánimo de lucro, que tenga por objetivo la promoción de una o varias modalidades deportivas, la práctica de las mismas por sus asociaciones y la participación en actividades y competiciones deportivas y que esté inscrita en el Registro de Asociaciones deportivas.

IV. RÉGIMEN FISCAL DE LOS DEPORTISTAS DE FÚTBOL PROFESIONAL

1. RÉGIMEN DE IMPATRIADOS. Reforma fiscal 2015.

Hasta la entrada en vigor de la Reforma Fiscal el 1 de enero de 2015, el régimen de impatriados permitía a aquellos sujetos no residentes que se desplazasen a España aceptando un trabajo, optar por tributar como no residente el mismo año en el que adquiere la residencia fiscal y los cinco siguientes regulándose de la siguiente forma:

1. Tributarán por las rentas obtenidas en territorio español, atendiendo al tipo fijo de gravamen de los no residentes del 24%.
2. Las rentas que se hayan obtenido en el extranjero no tributarán en territorio español.
3. Tributarán individualmente por cada devengo parcial o total de la renta sometida a gravamen, independientemente de que las mismas puedan liquidarse de manera conjunta.
4. Tienen como obligación la presentación de la declaración del IRPF.

Fue a través de la reforma fiscal que entró en vigor el 1 de enero de 2015 la que introdujo una serie de cambios:

- El régimen de impatriados dejaría de ser aplicado a los deportistas profesionales

- Se amplía el régimen a los administradores de entidades sin participación en el capital social.
- No será necesario que los trabajos sean presentados de manera efectiva en España
- No será necesario que los trabajos sean conducidos a una empresa residente en territorio español.
- El régimen será de aplicación aun cuando las rentas superen los 600.000 euros anuales.

En resumen, los contribuyentes que se hayan desplazado a territorio español antes del 1 de enero de 2015 tendrán la posibilidad de optar por la aplicación del antiguo régimen en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio 2015.

Una vez expuesta la evolución normativa, debemos proceder a explicar la actual Reforma Fiscal aprobada el 20 de noviembre de 2014, establecida por parte del Gobierno español y su impacto en la fiscalidad de los deportistas profesionales impatriados, ya que esta reforma introduce una modificación del Texto Refundido de la Ley del IRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, excluyendo de este régimen a los deportistas extranjeros de élite.

En lo que respecta a este trabajo encontramos una serie de modificaciones introducidas por esta reforma:

- Los deportistas profesionales que trabajen en España tributarán de la misma manera que el resto de contribuyentes españoles mientras que los trabajadores extranjeros desplazados que no poseen la condición de deportista profesional podrán seguir acogéndose a este Régimen Especial siempre y cuando cumplan los requisitos anteriormente mencionados, beneficiándose por lo tanto de esa tributación.

- El trabajador desplazado ya no podrá acogerse a este Régimen Especial puesto que esta modificación se centra en el límite máximo de rentas fijo en 6000 euros ya que a partir del 1 de enero los primeros 600.000 euros de renta tributarán al tipo impositivo del 24%, mientras que en adelante la tributación será del 45%. Por lo tanto se ha extinguido el límite existente hasta entonces.

Por lo tanto el deportista profesional impatriado, una vez adquirida la residencia fiscal en España por permanencia, calcula su deuda tributaria de IRPF de acuerdo con las

normas del IRNR español, y por lo que materialmente tributa como si fuera un no residente. Sin embargo, formalmente sigue siendo contribuyente del IRPF español. Y ese es el quid de la cuestión. Ahora bien, como regla general, podrán surgir problemas, dado que el único Certificado de Residencia Fiscal en España que la AEAT vine obligada reglamentariamente a expedir es el que se la reconoce a efectos internos, pero no el que se la certifica a efectos del Convenio.

Otra cuestión que debemos abarcar dentro de este punto son las repercusiones del régimen de impatriados en las retenciones a cuenta. ¿Quién deberá retener por los RT obtenidos en España por el deportista profesional impatriado y derivados de la relación laboral de carácter especial que le trae a España? En principio, será el club o entidad deportiva residente en España la que deberá retener por los RT obtenido en España que le satisfaga al deportista profesional que contrata. Asimismo, deberá retener igualmente sobre los RT que el jugador obtenga dentro de la frontera nacional, primero, si resulta ser el pagador del deportista impatriado aunque no sea su empresario y, segundo, si el club español donde el jugador presta sus servicios tiene vinculación con el empresario extranjero que le paga. Y, además, el club o entidad deportiva española retenedora deberá presentar sus declaraciones según los modelos previstos para el IRNR para las rentas alcanzadas sin acuerdo de establecimiento permanente.

Por otra parte el artículo 114.5 del RIRPF se remite expresamente al artículo 25.2 del TRLIRNR en el supuesto de que los contribuyentes del IRPF que opten por régimen especial de impatriados realicen transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español. De este modo, el adquirente deberá practicar una retención del 3% de la contraprestación acordada en concepto de pago a cuenta del IRPF del deportista profesional impatriado transmitente; salvo que se trate de aportaciones de bienes inmuebles en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en España.

En resumen este régimen está limitado para aquellos deportistas que contraten los clubes y que previsiblemente superen el umbral marcado de 600.000 euros para admitirlo. Todo esto evolucionó a través de la denominada Ley Beckham, ya que en ejercicios posteriores (anteriores a 2010) se podía acogerse a este régimen especial.

Con esto estamos manifestando que tanto los deportistas como los artistas que se acogieron antes de 2010 al régimen especial de tributar por IRNR podrán hacerlo en 2010 y posteriores, hasta agotar los 5 años siguientes a la solicitud. Aunque fue a partir

de 2010 cuando se estableció que aquellos impatriados que quisieran acogerse al régimen especial deberán cobrar menos de 600.000 euros.

Las particularidades a las que los deportistas y artistas se enfrentarán son:

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

En definitiva, como podemos percibir, el contenido normativo de este régimen especial ha permanecido prácticamente invariables desde su promulgación para el ejercicio 2014 hasta la Ley 26/2009, de 23 de diciembre. Así la LIRPF ofrece la posibilidad u opción a las personas físicas que se desplazan laboralmente a territorio español de tributar en España de acuerdo con las normas del IRNR español; esto es únicamente por las rentas de fuente española y a un tipo de gravamen fijo, pero

manteniendo su condición de contribuyente del IRPF español y durante 6 periodos impositivos.

Desde mi punto de vista diré que este régimen no deja de ser interesante para jugadores de fútbol con contrato de trabajo en España que quieran tributar a tipo reducido de gravamen, suponiendo un beneficio tanto a ellos como a los empleadores atrayendo a España intelecto y espectáculo.

2. RÉGIMEN DE EXPATRIADO

Debido a la reforma fiscal consideramos imprescindible mostrar una gran importancia a este tema.

En primer lugar, debemos considerar que la actual regulación fiscal de la política de los expatriados tenía como objetivo vincular con España a grandes intelectuales y científicos del ámbito internacional y que desgraciadamente se utilizó para atraer a España a deportistas de alto nivel, en concreto la célebre Ley Beckham, la cual se encuentra regulada en el Real Decreto 687/2005. Ésta ley es conocida con tal denominación debido a la llegada del afamado futbolista profesional David Beckham, un británico que en aquel entonces mostraba su talento en el club inglés, Manchester United, permitiendo a los deportistas de alto nivel que se trasladaban a España, que los rendimientos del trabajo que percibían no tuvieran una tributación superior al 24%. Si consideramos que por aquel entonces, el tipo máximo en el IRPF en España giraba en torno del 43%, en ciudadanos con ingresos superiores a los 120.000 euros, vemos la relevancia fiscal de esta norma. Norma muy criticada que ha provocado que con la actual reforma fiscal se excluya a los deportistas de alto nivel del régimen de expatriados¹¹.

Es decir, serán considerados deportistas profesionales tanto los jugadores, los entrenadores, como el resto de miembros integrantes del cuerpo técnico de un equipo deportivo. Por el contrario a efectos del Real Decreto 1006/1985, deportistas tales como tenistas, boxeadores... que no pertenezcan a un club profesional, no podrán adquirir

¹¹ Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

dicha consideración y en consecuencia podrán decidir a costa de la tributación por sus rendimientos atendiendo el artículo 93 de la Ley del IRPF.

En la actualidad, tras la reforma fiscal, Ley 26/2014, de 27 de noviembre, se implanta que todas aquellas personas que hayan adquirido su residencia fiscal en España, tendrán la posibilidad de optar por tributar por el IRNR manteniendo su condición de contribuyentes por el IRPF durante el período impositivo en que se proceda a efectuar el cambio de residencia y en los siguiente cinco períodos impositivos siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.

Para determinar la residencia fiscal en España se emplean los criterios establecidos en la ley del IRPF, y en el supuesto de existir un conflicto de residencia con otro Estado con el que nuestro país tenga refrendado un Convenio para evitar la doble imposición, por aplicación de nuestra normativa interna se producirá un incumplimiento del requisito si respecto el artículo 4.1 del CDI de la OCDE el contribuyente fuese considerado residente en España, previa a la aplicación del régimen.

Los criterios fijados para la determinación de la residencia habitual en España son: la permanencia durante el año natural de más de 183 días en territorio español y que el núcleo principal o la base de su actividades o intereses económicos se encuentren en España.

En ese sentido, el art. 9 LIRPF aclara que *“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”*. De tal manera, que la DGT estima como residente en España a todo individuo incluso en situaciones donde está acreditada una estancia de cierta duración pero inferior a 183 días en territorio español, pero habrá de sumarse todos aquellos períodos en los que el sujeto se ha ausentado esporádicamente del territorio nacional, obteniendo como resultado un plazo de tiempo que en su conjunto sí superará el período exigido por Ley.

El rechazo de las ausencias esporádicas para el cómputo del período de permanencia solamente tendrá lugar en el supuesto de que el contribuyente acredite su residencia fiscal en un país diferente. Dicha acreditación consiste en un certificado de

residencia fiscal entregado por las autoridades fiscales competentes del estado en cuestión.

Atendiendo al segundo requisito, se presumirá salvo prueba en contrario, que el contribuyente pose su residencia habitual en España siempre que habitualmente resida en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de él.

2. Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no se participe o, en caso contrario, cuando la participación no determine la consideración de entidad vinculada con la reforma fiscal el perímetro de vinculación cambia del 5% del capital social en la sociedad, al 25% de dicho capital.

No será de aplicación este régimen para aquellos trabajadores que se desplacen a España y posteriormente obtengan un contrato de trabajo. Otra cuestión, sería la situación en los casos de cambios de destino o cambios de lugar o centro de trabajo realizados en el marco de una relación laboral previa al desplazamiento, que entiendo que si debe encuadrarse. En definitiva esta condición se entenderá cumplida cuando comience una relación laboral ya sea ordinaria, especial o estatutaria, o cuando el desplazamiento sea por orden del empleador existiendo la respectiva carta de desplazamiento.

La principal novedad que aparece con la reforma fiscal atiende al supuesto de que una persona residente en el extranjero que nunca haya residido en España, constituye una empresa en territorio español de la cual tiene menos del 25% del capital tanto él como sus familiares hasta el tercer grado, la retribución que podrá adquirir como administrador podría estar acogida al régimen especial.

En definitiva, el principal beneficio de este régimen regulado en el artículo 93 de la ley del IRPF es que las rentas del trabajo quedan sometidas al tipo de gravamen fijo establecido para no residentes. No obstante, es necesario analizar la concreta situación patrimonial de cada contribuyente para determinar la ventaja de este régimen.

Por otro lado conviene señalar el supuesto de aquellos españoles que han de trasladarse al extranjero y para ello es necesario hacer mención al artículo 7 de la ley del IRPF el cual recoge el régimen especial de los trabajadores expatriados a través de la exención de las rentas obtenidas por trabajadores realizados en el extranjero, con un límite de 60.100€ al año.

Para poder acogerse a este régimen es necesario que se cumplan las siguientes condiciones:

- El desplazamiento del empleado al extranjero y el centro de sus intereses económicos se encuentre fuera del territorio español, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.
- La existencia de un impuesto equiparable al nuestro, en el determinado país de destino y que no se trate de un paraíso fiscal. De esta forma se está previniendo el blanqueo.

Dicha exención puede ser aplicada tanto a los trabajadores que vivan temporalmente en el extranjero, como a los que tengan la obligación de desplazarse de manera continuada al extranjero para prestar sus servicios a empresas no residentes en España o a Entidades españolas situadas en el extranjero.

Por último conviene señalar la nueva directiva de la UE, medida de protección europea que prohíbe que el salario percibido por un expatriado se encuentre por debajo del salario mínimo del país de destino.

3. DERECHOS FEDERATIVOS

Cuando nos referimos a los derechos federativos estamos ante auténticas operaciones de inversión por parte de fondos en el ámbito de deporte profesional que, en los últimos años, han sido una muy importante fuente de financiación para los Clubes y que, en la actualidad, se encuentran sometidas a un profundo debate y revisión por su potencial afectación al Fair Play financiero de las competiciones (motivo fundamental por el cual la UEFA se ha planteado el rechazo).

Un derecho federativo es el derecho que tiene un Club o Sociedad Anónima Deportiva a que un jugador con el que tiene contrato en vigor sea inscrito en la Liga Nacional de Fútbol Profesional para poder intervenir de forma exclusiva en competiciones de carácter profesional.

Resulta necesario para realizar el análisis de este punto, partir de la delimitación de dos conceptos distintos: los derechos federativos de un jugador y los derechos económicos, partiendo de la jurisprudencia del TS en el ámbito tributario¹².

De acuerdo con la normativa de la LFP y la normativa UEFA y FIFI se conoce como derechos federativos, los derechos que surgen por la inscripción registral, refiriéndose a la titularidad registral de un deportista, pudiendo por tanto ejercer su actividad en un Club o Entidad Deportiva y representándolo en competiciones oficiales.

Se trata de derechos que se encuentran necesariamente vinculados al contrato laboral del deportista con el Club, surgiendo a través de la inscripción del deportista en la Federación correspondiente. Se trata de un elemento esencial y básico para que aquél pueda representar al Club en competiciones oficiales. Ello implica que exclusivamente los Clubes deportivos son los titulares de los derechos federativos pudiendo ser objeto de transmisiones definitivas o cesiones temporales con el consentimiento del deportista.

Por otra parte los derechos económicos se refieren a la faceta patrimonial de los derechos federativos y para su existencia se exige junto a la inscripción federativa, un contrato laboral que establezca una relación entre el club y el deportista. De la combinación de estos dos elementos surge un contenido económico o patrimonial específico que podrá ser objeto de diferentes negocios jurídicos (*res commercium*).

Concretamente se considera como derechos económicos las ganancias que pudieran generarse en un escenario de futura transferencia de los derechos federativos del jugador, pudiendo ser considerados en ese instante como derechos de crédito. Es por ello que los derechos económicos son la dimensión patrimonial de los derechos federativos¹³.

¹² Sentencias de la Sala 3 de 19 de julio de 2010 y 11 de octubre de 2010.

¹³ Siendo calificadas en numerosas ocasiones por la Audiencia Nacional como derechos no *res extra commercium* del artículo 1271 del Código Civil

A la hora de hablar del tratamiento fiscal de la transmisión de los derechos económicos derivados de los derechos federativos, debemos hacer referencia a una distinción entre la imposición directa y la indirecta.

Con la imposición directa se generará una renta como diferencia entre el derecho de traspaso y su valor neto contable. Dicha renta tributará al tipo de gravamen que le corresponda a la entidad deportiva.

Por otra parte, en caso de que la entidad adquiriente sea no residente, la plusvalía obtenida podría calificarse bien como “beneficio empresarial” o bien como “ganancia patrimonial” (SAN 27 de septiembre de 2000 y 18 de enero de 2001. La ganancia se entendería obtenida en el estado de residencia del transmitente)

Respecto la imposición indirecta se realiza una distinción dependiendo de si el traspaso se efectúa a una Entidad establecida en España: sujeta a IVA español; Entidad establecida en la UE: sujeta al IVA en el territorio en el que se establezca el adquiriente; Entidad no establecida en la UE: podría estar sujeta al IVA español en la medida en que la utilización o explotación efectiva de los servicios se realizara en España.

3.1. Cláusula de rescisión

Por último a la hora de hablar de los derechos federativos es de gran interés destacar la figura de la cláusula de rescisión.

Es el RD 1006/1985 quien regula la relación laboral de carácter especial de los deportistas profesionales, permitiendo la extinción del contrato laboral por voluntad del deportista (art. 13); no obstante, para resarcir al club por la posible rescisión unilateral y los perjuicios en que esta acción pueda derivar, el artículo 16 de esta ley exige al deportista una indemnización que, en ausencia de pacto será fijada por parte de la jurisdicción laboral. Este pacto es lo que se conoce "cláusula de rescisión".

Por lo tanto, estamos en la actualidad ante un fenómeno en el ámbito del fútbol más cercano a la especulación que al espectáculo deportivo, donde circulan excesivas cantidades de dinero entre jugadores y clubes, que sólo si son pagadas al club por un tercero interesado en los servicios del jugador, se podrá permitir al futbolista quedar

desligado de la entidad a la que se encuentra unido. Y es que la extinción del contrato del deportista profesional, sin acuerdo con el club, y sin causa imputable a éste, se realiza a través del pago de esta figura.

Calificar el ingreso obtenido como rendimiento del trabajo a efectos del IRPF y el gasto derivado del pago al club como gasto no deducible. Se aplicaría el tipo máximo de la escala de gravamen (entre el 51,5% y el 56% en 2014). Habría que valorar la posibilidad de aplicar la reducción del 30% introducida tras la reforma fiscal, por los rendimientos obtenidos de forma irregular o generados durante un periodo de más de dos años.

- Calificar el ingreso como rendimiento del trabajo a efectos del IRPF y el gasto en el pago liberatorio como pérdida patrimonial que podría compensarse con los rendimientos del trabajo del ejercicio.

Estas cláusulas a nuestro entender son nulas por pugnar con la libertad de dimisión del futbolista profesional.

En mi opinión resulta extraño que en pleno siglo XXI estemos ante una relación “esclavizante”, en la que el jugador queda ligado a un equipo de fútbol en contra de su voluntad y de sus intereses. Al igual que consideramos que no son vulneradoras de la libertad de trabajar, sino más bien limitadoras de la misma. Sin que ello implique antijuricidad alguna al ser no sólo permitidas por la normativa vigente, sino justificada por los intereses reinantes y establecidos de forma adecuada. Ahora bien, esto no impide que existan determinadas cláusulas de rescisión que supongan efectivamente una vulneración de la libertad de trabajar. Finalmente destacar que esta práctica abusiva es observable respecto al choque entre la norma deportiva (reglamento federativo) y norma laboral (RD 1006).

4. TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL DE DEPORTISTAS

Al referirnos al ámbito internacional respecto la tributación de los deportistas profesionales (éste ámbito abarca a los artistas) debemos destacar la complejidad que presenta dicho tema, puesto que se diferencia del régimen fiscal aplicado a las rentas obtenidas por el resto de actividades.

En primer lugar al referirnos a la tributación internacional de deportistas debemos hacer referencia a la normativa aplicable, resultando de aplicación el Modelo de Convenio OCDE y más en concreto el artículo 17 el cual otorga la posibilidad de gravar en el Estado en el que haya tenido lugar la actividad, las rentas. Este mismo artículo incluye una cláusula antielusión, teniendo como objetivo la atribución de los rendimientos generados por los deportistas, con independencia de que hayan sido obtenidos por una sociedad.

Destacar las dudas interpretativas que en ocasiones genera el MCOCDE siendo los Estados los que proceden a resolver las cuestiones, obviamente no siempre con los mismos criterios.

Por lo tanto vamos a proceder a analizar el concepto de residente en España de un deportista y la tributación efectiva de las rentas de los deportistas atendiendo al Modelo OCDE de CDI.

4.1. La residencia fiscal en el Modelo OCDE de CDI

Al hablar del Modelo de Convenio de Doble Imposición debemos atender al artículo 4¹⁴ sobre “residencia”, el cual aparece recogido en el capítulo II. Dicho artículo pretende dar una respuesta a aquellas situaciones de doble residencia. Como podemos

¹⁴ Artículo 1 del MOCDE: 1. A los efectos de este Convenio, la expresión «residente de un Estado Contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o de administración efectiva o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedentes de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio que posean en el mismo. 2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera: a) Esta persona será considerada residente del Estado donde disponga de una vivienda permanente. Si dispusiere de una vivienda permanente en ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado Contratante con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales); b) Si no pudiera determinarse el Estado Contratante en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no dispusiera de una vivienda permanente en ninguno de los Estados Contratantes, se le considerará residente del Estado Contratante donde viva habitualmente. c) Si viviera habitualmente en ambos Estados Contratantes o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado Contratante del que sea nacional. d) Si la residencia no pudiere determinarse por ninguno de los criterios anteriores, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo. 3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 de este artículo, una persona, que no sea una persona física, sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado Contratante en que se encuentre su sede de dirección o de administración efectiva.

observar el punto 1 remite el concepto de residente fiscal a la legislación interna de cada Estado.

Atendiendo a lo establecido en la legislación española, consideramos a un deportista como residente en España respecto el ámbito del IRPF, siempre y cuando se dé cualquiera de las siguientes condiciones:

- La permanencia más de 183 días durante el año natural en España, cuyo cómputo puede incluir las ausencias esporádicas.

El primero y más tradicional de los criterios legales para considerar a una persona física residente fiscal en España atiende a su permanencia en dicho territorio por más de 183 días durante un año natural. Sin embargo la libre circulación de personas a través de los países y la supresión de controles fronterizos constituyen un hecho frecuente, y debido a ello, la prueba de la efectiva permanencia en un territorio determinado es tarea muy difícil.

- La ubicación en España del núcleo principal o “centro de sus intereses económicos”.

Este criterio establece una variante de un vínculo más amplio de uso en los convenios de doble imposición que es el centro de intereses vitales en cuya configuración han de ponderarse una pluralidad de circunstancias del contribuyente.

- La residencia en España del cónyuge no separado legalmente y los hijos menores del contribuyente que dependen de él.

Dicho mandato contiene una presunción que admite prueba en contrario por parte del sujeto pasivo. La residencia del cónyuge e hijos menores en España sólo provocará la sujeción al IRPF del otro cónyuge si éste no aporta una prueba que acredite su residencia en el extranjero. El medio de prueba debe consistir en un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades competentes.

Por otro parte el artículo 4.2 Modelo CDI hace referencia al procedimiento para resolver sobre la atribución de doble residencia. Entendemos como tal, la aplicación de las normativas internas de los dos Estados, es decir, aquella persona física la cual tenga la consideración de residente para ambos Estados.

En la Sentencia de 4 de julio de 2006 el Tribunal Supremo se pronuncia a cerca de este concepto, considerando todo tipo de vivienda de la que disponga la persona de manera prolongada. En definitiva si el deportista tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado donde se encuentre el centro de sus intereses vitales.

4.2. La tributación de las rentas de los deportistas en el Modelo OCDE de CDI

A la hora de proceder a exponer la tributación de las rentas de los deportistas en el modelo OCDE de CDI, resulta necesario destacar, en un primer momento, la problemática que presentan las rentas de artistas y deportistas con respecto su calificación, con la finalidad de determinar en qué casos tales rentas son cánones. Al igual que el problema de que en el Modelo CDI no exista un concepto de deportista.

En primer lugar debemos proceder a tener en cuenta los comentarios a los artículos 12¹⁵ y 17¹⁶ respectivamente. El artículo 12 afirma que la remuneración por una actuación musical debe ser tratada como renta de artistas y deportistas del artículo 17, y añade que si se ha pactado su retransmisión simultánea, los pagos por la misma deben ir, igualmente, al ámbito del artículo 17.

Por otra parte, el Comentario al artículo 17 considera que las rentas recibidas por los deportistas en concepto de patrocinio o publicidad se encuentran dentro del artículo 17 siempre y cuando exista una relación entre las mismas y la actuación pública en un determinado Estado¹⁷.

La segunda problemática que debemos destacar es respecto el término “deportista”, el cual abarca un sentido amplio. No sólo comprendiendo a los atletas, tales como son salto, lanzamiento, carrera, sino también al resto de deportistas, como es el caso de jugadores de fútbol, de tenis, golf... etc.

¹⁵ Vid. Parágrafo 18 de los Comentarios al artículo 12 del MC OCDE.

¹⁶ Vid. Parágrafo 9 de los Comentarios al artículo 17 del MC OCDE.

¹⁷ GARCÍA HEREDIA, Alejandro, *Fiscalidad internacional de los cánones: derechos de autor, propiedad industrial y Know-How*, Lex Nova, 2007, pág. 215.

En conclusión es el artículo 17¹⁸ del CDI el que recoge las rentas derivadas de la actividad deportiva realizada por cuenta ajena, o por cuenta propia, actuando de forma individual o colectiva, esporádica o habitualmente.

Por otra parte destacar que las rentas derivadas de actividades deportivas tendrán un determinado tratamiento para todos los Convenios. De tal manera que se establece un régimen específico con el objetivo de someter a gravamen las rentas en aquel Estado donde los deportistas ejerzan su actividad.

Independientemente de que las rentas derivadas de la actividad deportiva sean realizadas por cuenta ajena o propia, individual o colectiva, o puntual o habitualmente, se establece un régimen diferente al tratado con respecto las rentas derivadas de aquellas actividades profesionales y del trabajo dependiente, con el objetivo de que se puedan gravar las rentas en el Estado en el que el deportista participa.

Como conclusión resulta acertada esta medida ya que pretende evitar determinadas prácticas fiscales elusivas.

4.3. La tributación de los deportistas en España, aplicando el Modelo OCDE

Atendiendo a lo establecido en el convenio, el tratamiento instaurado respecto los deportistas, repara para dichas rentas, en un sistema de tributación compartida. En el Estado donde se desenvuelva la actividad, el deportista podrá gravar las rentas procedentes de esa acción. Debemos destacar que el convenio integra la cláusula que atribuye el derecho compartido de gravar las rentas en el Estado donde se lleve a cabo la actividad del deportista, cuando éstas sean asignadas a otra persona,

Por otra parte, el convenio también incluye un precepto por el cual se admite el derecho propio de gravamen de las rentas obtenidas en el otro Estado, al Estado de

¹⁸ Artículo 17 del MCOCDE: 1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se ejerzan dichas actividades. 2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista.

residencia del deportista, siempre y cuando el otro Estado esté ligado con la actividad que hubiese sido respaldada por fondos públicos, entidades locales o subdivisiones políticas del respectivo Estado de residencia.

Las rentas obtenidas de la actividad desarrollada por el deportista pueden dimanar de diversas formas: retribución directa por la actuación; rentas en concepto de publicidad, patrocinio, merchandising y derechos de imagen.

Cuando hacemos referencia a estas rentas nos lleva ante determinados artículos del MCOCDE, comentados con anterioridad, como son el artículo 12 y 17, los cuales presentan dificultades a la hora de estudiar cual va a ser su ámbito de aplicación. Son los comentarios del MCOCDE los que indican determinadas pautas a seguir para conocer los tipos de renta que recaen en el ámbito del artículo 17, y para ello es imprescindible la existencia de una conexión directa entre el rendimiento obtenido y la actuación personal del deportista.

Calderón Carrero¹⁹ pone en duda el carácter “pseudolegislativo” de éste método, además de señalar la poca claridad que genera. Entre las propuestas incluidas en el borrador de la Comisión de Asuntos Fiscales de la OCDE en 2010 establecen como conclusión que el artículo 17 se extiende también a las rentas procedentes de las actividades llevadas a cabo por los comentaristas o analistas de un acontecimiento deportivo o artístico siempre que el deportista o artista no pueda participar en la actuación; a aquellas actividades consideradas complementarias a la actividad artística o deportiva principal; y a las actuaciones personales del artista y deportista dirigidas a la preparación y entrenamiento previos.

Posteriormente es el Comité de la OCDE quién rechaza los rendimientos relacionados con la producción del evento o espectáculo deportivo del artículo 17. La Audiencia Nacional ha sido participe de esta cuestión pronunciándose sobre ella, declarando la imposibilidad de gravar como rentas artísticas los pagos a otras entidades por su participación en las negociaciones con los artistas.

¹⁹ CALDERÓN CARRERO, José Manuel en su obra “La tributación de los artistas y deportistas no residentes en el marco de los convenios de doble imposición”, CissPraxis, 2001, pone en duda este método estableciendo: “de los referidos comentarios también se extrae que existe una zona gris concerniente a la tributación por determinado tipo de pagos percibidos por artistas y deportistas no residentes”; “que tampoco permite llegar a conclusiones claras con respecto al conjunto de cuestiones que plantea la tributación de estas rentas complementarias a las estrictamente artísticas o deportivas”

Por otra parte, cuando nos referimos a las rentas derivadas de los derechos de imagen señalar que es de gran relevancia puesto que procede a distinguir las rentas artísticas de las deportivas y aquellas que teniendo su fundamento en la cesión del derecho a la explotación del derecho a la imagen del artista o deportista deben encontrar una conexión con respecto a otra norma de las establecidas en los CDI.

La figura de los derechos a la propia imagen se encuentra reconocida en todos los Convenios Internacionales y en el artículo 18 de la Constitución Española de 1978. Se pretende proteger a las personas contra el uso de nombre, voz o incluso la propia imagen para fines publicitarios y comerciales, desapareciendo esta prohibición en el caso de que proceda la confirmación expresa del sujeto. Respecto a la cesión del derecho de imagen, el cesionario no se sustituye en la posición jurídica del titular²⁰. El problema en cuestión se esboza a la hora de establecer en qué casos los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la imagen deben seguir el camino del artículo 17, por estar vinculados con una actuación artística determinada, o en contrariedad, el reparto de la potestad tributaria entre Estados deberá efectuarse al amparo de otros preceptos del CDI.

En conclusión y como regla general, las rentas de artistas y deportistas se someterán a tributación en el lugar donde se proceda a realizar la actividad. Sin embargo, existe la posibilidad de deducir gastos con base a la normativa interna. En España se plasma esta alternativa para los no residentes que sean residentes de la UE sin establecimiento permanente o se encuentren dentro del Espacio Económico Europeo.

5. FORMAS DE ADQUISICIÓN DE LOS DERECHOS DE UN JUGADOR PROFESIONAL

Es imprescindible identificar las seis formas existentes para que un club proceda a hacerse responsable de los servicios de un jugador: traspaso inter-clubes; cesión temporal; contrato tras el pago de la “cláusula de rescisión”; adquisición de un jugador en formación; adquisición de un jugador “libre”; y el mantenimiento de jugadores “de cantera”. Por ello vamos a proceder a comentar cada uno de estos supuestos.

²⁰ Tribunal Supremo, Sentencia de 11 de junio de 2008.

5.1. Traspaso entre clubes

Se entiende por traspaso entre clubes la posibilidad de que dos equipos pueden acordar la transmisión definitiva de un jugador, siempre y cuando exista su consentimiento. Dicha operación está sujeta a un precio, denominado transfer. Cantidad que recibe el club vendedor. Una vez recibida dicha cantidad, el jugador queda ligado por medio de un contrato con el Club actual, extinguiéndose su vinculación con el club vendedor.

Es el artículo 13.a) RD 1006/85 el que regula el “transfer” o traspaso: *“Si la extinción por mutuo acuerdo de las partes tuviese por objeto la cesión definitiva del deportista a otro club o entidad deportiva, se estará a lo que las partes pacten sobre condiciones económicas de conclusión del contrato; en ausencia de pacto la indemnización para el deportista no podrá ser inferior al 15 por 100 bruto de la cantidad estipulada²¹”*.

Una vez expuesto qué se conoce como traspaso, lanzamos una cuestión ¿qué es mejor para los clubes y el jugador? ¿El traspaso o la cláusula de rescisión? A la hora de abordar esta cuestión, nos viene al cabeza el conocido caso de Javi Martínez, jugador actual del Bayern de Múnich. Y es que el equipo alemán se aferró al artículo 17.2 del Reglamento sobre el Estatuto y Transferencia de Jugadores de la FIFA, el cual recoge: *“El derecho a una indemnización no puede cederse a terceros. Si un jugador profesional debe pagar una indemnización, él mismo y su nuevo club tienen la obligación conjunta de efectuar el pago. El monto puede estipularse en el contrato o acordarse entre las partes”*. Por lo tanto el Bayern procedió directamente a abonar el coste de la cláusula de rescisión a su anterior Club, el Athletic de Bilbao. Pero es cierta la problemática de este método llevado a cabo, puesto que la AEAT puede pedir que se proceda a presentar una declaración complementaria de Hacienda. Se puede observar el riesgo fiscal derivado de la cláusula rescisoria existente para el club y para el propio jugador, al considerarse un incremento de renta.

²¹ CARDENAL CARRO, Miguel, *Deporte y derecho: las relaciones laborales en el deporte profesional*, EDITUM, 1996, págs. 166 y ss.

Finalmente la FIFA obligó al Club alemán a abonar la cantidad de 800.000 al Osasuna en concepto de derechos de formación. No sólo conocemos este caso, sino también encontramos la figura de Álvaro Negredo, actual jugador del Valencia C.F, por el que el Sevilla tras el traspaso del jugador al Manchester City tuvo que abonar 400.000 al Club blanco o el caso de Raúl Albiol, entre otros.

En definitiva, en mi opinión resulta favorable el traspaso frente a la cláusula de rescisión ya que, desde mi punto de vista, al tratarse de un procedimiento de tráfico mercantil, ésta operación estará sujeta al 21% de IVA, frente al 40-52% del IRPF en el supuesto de la cláusula de rescisión. Además que en el traspaso hay una mayor comunicación entre Clubs y jugadores, y una mayor comodidad, ya que se permite discutir las formas de pago y proceder a realizar pagos diferidos.

5.2. Cesión temporal

Con evidente reiteración en el ámbito de la relación laboral especial deportiva, los deportistas profesionales son cedidos de un club a otro. Esta figura aparece recogida en el artículo 11²² del RD 1006/1985.

La cesión temporal no extingue el contrato que el deportista ha acordado con su club, sino que este cede el uso de los servicios del jugador por un periodo de tiempo acordado, el cual no excede del plazo de vencimiento. Por lo tanto existe la posibilidad de que dos clubes se cedan jugadores de manera temporal. Naturalmente no se podrá ceder al jugador por un periodo superior al acordado previamente en el contrato. Las cesiones temporales, aunque renovables hasta un máximo de dos veces han de producirse como sumo hasta final de temporada, de forma que, contablemente el gasto que en cada operación se origine será a cargo del ejercicio.

²² Artículo 11 del RD Legislativo 1006/1985, de 26 de Junio: 1. Durante la vigencia de un contrato los clubes o entidades deportivas podrán ceder temporalmente a otros los servicios de un deportista profesional, con el consentimiento expreso de éste. 2. El club o entidad deportiva deberá consentir la cesión temporal del deportista a otro club o entidad deportiva cuando a lo largo de toda una temporada no hayan sido utilizados sus servicios para participar en competición oficial ante el público. 3. En el acuerdo de cesión se indicará expresamente la duración de la misma, que no podrá exceder del tiempo que reste de vigencia del contrato del deportista profesional con el club o entidad de procedencia. El cesionario quedará subrogado en los derechos y obligaciones del cedente, respondiendo ambos solidariamente del cumplimiento de las obligaciones laborales y de Seguridad Social.

Como conclusión en el caso de que el club interesado sea de superior categoría al club actual del jugador en cuestión, se procederá a llevar a cabo una cesión definitiva, y por lo tanto la cesión temporal sólo cabe remunerarla cuando, eventualmente, el club grande desee a un jugador de un Club de inferior escala. También puede acontecer que la cesión temporal forme parte de una operación más enrevesada ya que en este supuesto, se ajusta al propósito de paliar el perjuicio deportivo sufrido²³.

En definitiva resulta razonable, como es el caso de otros países, en concreto Italia, que todas las operaciones acontecidas en su liga de fútbol profesional, Lega Calcio, se concentren en lo posible, debido a que esa compensación requiere de una visión global de todas aquellas operaciones realizadas.

5.3. Contrato tras el pago de la cláusula de rescisión

La cláusula de rescisión como ya comentamos en este trabajo con anterioridad, hace referencia a la posibilidad de que en el contrato entre un jugador y el club se pueda incluir una cláusula que tenga por objetivo el pago de una determinada cantidad de dinero que deberá pagar el jugador, o el club interesado en el fichaje, para quedar desvinculado unilateralmente del equipo en el que se encuentra hasta el momento. Una vez efectuado el pago, al jugador se le permite formar parte de un nuevo club.

La práctica de esta figura es habitual en España. Requiere un gran esfuerzo económico por parte de la empresa adquiriente.

Desde mi punto de vista estamos ante una problemática, puesto que produce un enfrentamiento entre los intereses del futbolista y los intereses del club. Puesto que mientras que el futbolista se le reconoce, mediante lo establecido en la legislación laboral, la facultad de poder rescindir por su voluntad el contrato ante el cual se encuentra vinculado, el club tiene un derecho a recibir una cantidad económica por el perjuicio deportivo que le pueda ocasionar la marcha de un futbolista.

Esta situación es resuelta de manera diferente en determinados países de la Unión Europea. En Francia e Italia no existe esta figura, por lo que es necesaria la existencia de un acuerdo entre los clubes. Por otra parte, en Portugal, durante los

²³ CARDENAL CARRO, Miguel, op. cit., págs. 354-361.

primeros cuatros años, se exige el cumplimiento del contrato a ambas partes. Pero debemos destacar que la innovación la localizamos en Holanda a través de la “Ley Flexwet²⁴”. En este caso el jugador y el club, a partir de los tres primeros años de contrato, podrán rescindir unilateralmente de él.

5.4. Adquisición de un jugador “libre”

Conocemos por jugador “libre” al contrato finalizado entre un jugador y su club respectivo, es decir llegado a su plazo de vencimiento. En este momento el jugador queda “libre”. Cuando adquiere esta condición, el jugador podrá negociar su incorporación a cualquier otro club recibiendo íntegramente el precio que el club proceda a pagar por su fichaje, ya que no le corresponde pagar ninguna cantidad al club de origen. Percibiéndose como “prima”.

En resumen, un club puede adquirir los servicios de aquel jugador que no se encuentre ligado a ningún contrato en vigor con respecto otro equipo de fútbol.

5.5. Mantenimiento de jugadores de cantera

Mucho impacto ha tenido en nuestra Liga los llamados jugadores de “cantera” y los jugadores de “cartera”. Los jugadores de “cantera” son aquellos que inician sus carreras profesionales en un determinado club, desde temprana edad, o son fichados en la adolescencia. Mientras que los jugadores de “cartera” son aquellos incorporados a un club en una edad superior a la adolescencia. Siendo fichados, en algunas ocasiones, por grandes cantidades de dinero.

²⁴ La “Ley Flexwet” entró en vigor el 1 de enero de 1999 en Holanda. Ley que protege a los trabajadores con contratos temporales, incluyéndose a los deportistas profesionales. Tras tres años de relación contractual, los deportistas profesionales pueden declarar con antelación de un mes, su intención de dar por finalizada su relación contractual, quedando libres en el mercado sin precio de traspaso. Esta norma recae sobre las contrataciones pretendidas a su entrada en vigor y para los casos de renovación. Lo más elocuente de esta regulación se da en que tanto el club como el jugador podrán salir beneficiadas, ya que proporciona una mayor libertad para los deportistas en el mercado de fichajes, y por otra parte las entidades deportivas pueden finalizar los contratos con aquellos deportistas que no cumpliendo las perspectivas pretendidas, no cuentan con ellos de manera imprescindible.

Cuando hablamos del mantenimiento de aquellos jugadores conocidos como de “cantera”, nos referimos al objetivo de crear una infraestructura deportiva, social y económica fomentando equipos con jugadores jóvenes, en formación, con la intención de que puedan acceder al primer equipo en un futuro.

Determinados autores consideran que la opción de los jugadores de cantera puede llegar a ser más ventajosa a largo plazo, teniendo incluso una adaptación más fácil y satisfactoria que cualquier fichaje. En mi opinión independientemente de que los jugadores hayan sido fichados con anterioridad, o hayan crecido en un determinado club, lo importante es que proporcione tanto beneficios para el club, como un rendimiento adecuado y apto para lo que se pretende obtener de dicho jugador. Incluso es fácilmente perceptible como cualquier deportista perteneciente a una plantilla posee la capacidad de generar beneficios, ya esté jugando directamente en el equipo o con una cesión temporal a otro club.

Por lo tanto, todo jugador, indistintamente cual haya sido su forma de contratación, prestará servicios a su club de la misma forma y tendrá idéntica capacidad de generar beneficios.

V. CARGA TRIBUTARIA: ANALISIS DE LOS DISTINTOS IMPUESTOS

1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

En este bloque procedemos a realizar un análisis sistemático del régimen tributario de los deportistas profesionales. Es necesario distinguir la práctica de deporte “aficionado”, el cual tiene poca o ninguna relevancia en lo que al ámbito tributario se refiere, de la práctica de deporte a nivel profesional o de élite, la cual puede llegar a suponer unos niveles de renta muy importantes y en algunos casos puede generar unos rendimientos astronómicos.

Las cantidades que perciben los deportistas profesionales estarán sujetas bien al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas o bien al Impuesto de la Renta de los No Residentes.

Pero por otra parte, puede considerarse como desarrollo de una actividad económica cuando el deporte se ejerce por cuenta propia y es retribuido. En este supuesto el desarrollo de dicha actividad estará sujeta al Impuesto de Actividades Económicas y la realización de la actividad deportiva tendría la consideración de prestación de servicios quedando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En resumen, son cuatro los impuestos en los que queda sujeto el deportista por la práctica del deporte: IRPF, IRNR, IVA e IAE.

A continuación procedemos a explicar la forma en la que deben pagar los futbolistas sus impuestos.

1.1. IRPF en el ámbito nacional

Para comenzar debemos establecer que en cuanto al régimen fiscal de los deportistas conviene destacar, en un primer momento, que están sujetos a las mismas obligaciones que el resto de los contribuyentes que tienen un trabajo por cuenta ajena, pero con una serie de singularidades existentes en relación con las retribuciones derivadas de la explotación de derecho de imagen.

A la hora de hablar del Impuesto de las Rentas de las Personas Físicas debemos prestar atención a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre la cual procedió a modificar las leyes del IRPF y del IS respecto las rentas de los ciudadanos no residentes. Dicha modificación presenta una reducción fiscal en el IRPF para los trabajadores extranjeros que hayan cambiado su residencia fiscal a España. Con esta modificación se ha pretendido atraer talento y entretenimiento del exterior con el objetivo de mejorar la competitividad de las empresas españolas. Sin embargo, la aplicación de esta norma en cuestión quedó restringida exclusivamente al ámbito de los fichajes de jugadores extranjeros para los clubes españoles de fútbol. Esta norma coincidió con el fichaje del futbolista David Beckham por el Real Madrid por lo que se denominó la “Ley Beckham”.

La primera cuestión que nos planteamos es en qué consiste y a quiénes se aplica. Esta ley lo que permitía era la tributación como no residentes al tipo general del 24% (actualmente en vigor) a los extranjeros residentes fiscales en España, que cumplieran

una serie de condiciones. Por lo tanto este tipo general sustituyó el 43% que se aplicaba con anterioridad a los contribuyentes residentes con rentas superiores a los 120.000 euros.

Las determinadas condiciones a cumplir para aprovecharse de tal beneficio era principalmente la de no haber residido en España durante los últimos diez años anteriores al desplazamiento al territorio español, siendo este desplazamiento a consecuencia de un contrato de trabajo. Otra de las condiciones que encontramos es la obligatoriedad del desarrollo en España del trabajo que el profesional lleve a cabo, siempre y cuando no superase las rentas que hubiese obtenido en el extranjero el 15% del total de retribuciones.

Por otra parte, en el caso de rendimientos derivados de funciones en otra empresa ejecutadas fuera del territorio español, el límite sería del 30%.

A mi modo de ver, esta medida favorecía a los clubes de fútbol españoles ya que les permitía contratar con gran facilidad a jugadores extranjeros, con gran relevancia dentro del ámbito deportivo. Por lo tanto eran estos quienes actuaban con ventaja respecto al resto de clubes europeos a la hora de proceder al fichaje, puesto que tenían la capacidad de ofrecer unas mejores condiciones económicas. Lo cual llevó a la liga española a ser considerada como la “mejor del mundo”.

Esto no quedó así, ya que esta medida acabó siendo modificada. Se observa cómo realmente la reducción fiscal no tenía el efecto deseado en el resto de sectores y fuera del ámbito futbolístico difícilmente servía para poder aproximar trabajadores súper cualificados a España. Por ello se optó en 2010 por retocar la ley vigente hasta ese momento, mediante la introducción de un nuevo requisito para la aplicación de la misma. De esta manera quedaría excluidos de ella los profesionales cuyas retribuciones para cada uno de los periodos impositivos fueran superiores a 600.000 euros.

En definitiva, a escala europea debemos destacar la notable ausencia de armonización, por ejemplo en España a partir de la “Ley Beckham” se gozaba de una ventaja competitiva a nivel económico debido a la fiscalidad de los salarios. Por este motivo se reformó la Ley, de modo que a partir del 1 de enero de 2010 aquellos deportistas que ganasen una cantidad superior a 600.000 euros anuales volverán a tributar al 45% en el IRPF en tanto que el resto lo seguirían haciendo al 24%.

Y es que este problema se acentuó de manera global en el mundo del deporte, donde estos “cracks” son objeto de deseo por clubes dispuestos a pagar grandes cantidades de dinero, en ocasiones consideradas como desorbitantes para hacerse con los servicios del jugador en cuestión. Los múltiples sistemas tributarios existentes dentro de la Unión Europea pueden afectar al mercado de fichajes, como es el supuesto del jugador colombiano Radamel Falcao cuando fue traspasado al Mónaco, procedente del Atlético de Madrid (actualmente milita en el equipo inglés, Manchester United), país que cuenta con un sistema fiscal de lo más ventajoso, el cual disputa en la liga francesa.

No obstante, la liga española sigue teniendo una gran repercusión en este terreno respecto otras grandes ligas como la Premier, donde existe una tributación progresiva con un tipo marginal del 50%.

1.2. IRPF en el ámbito internacional

Cuando nos referimos al IRPF en el ámbito internacional debemos destacar la variación que presenta respecto el país europeo en el cual nos encontremos. Para ello procedemos a comentar los cuatro países europeos con mayor repercusión dentro del ámbito futbolístico.

En primer lugar procedemos a hablar de Italia. En este caso el fisco se encuentra comprendido entre el 45 y el 50%, dependiendo del sueldo bruto anual que percibe el jugador profesional en cuestión. Los equipos pertenecientes a la liga italiana, la Calcio, han denunciado el hecho de no competir en igualdad de condiciones dentro del mercado de fichajes respecto el momento de proceder a fichar a determinados jugadores considerados como “estrellas” internacionales, siendo de gran dificultad adquirir los servicios procedentes de estos jugadores.

A continuación encontramos la liga Francesa, Ligue 1. A la hora de hablar de ello debemos retroceder hasta la llegada de François Hollande al poder en Francia, dónde en ese momento la tributación más elevada se encontraba fijada en un 45%. Fue a partir de 2014 dónde se produjo un incremento en las rentas para aquellas personas que obtengan más de un millón de euros anuales estará sujeto a un 75%.

Por lo tanto, es perceptible la diferencia existente entre estos dos países, mientras que en Italia, la Hacienda pública puede llegar a quedarse con la mitad del salario bruto anual, en Francia, el impuesto de IRPF puede llegar incluso al 75% de carga.

No olvidemos que cuando se habla sobre Francia, es necesario distinguir la figura del Mónaco Club de Fútbol y es que si tenemos que destacar un equipo como el gran beneficiado de estos tipos de gravamen tan elevados en las rentas altas, ese sería sin duda el equipo del Mónaco. Ello es así debido a la legislación del Principado que establece que los futbolistas extranjeros no pagan impuestos, mientras que por otro lado, los franceses cotizan menos del 40% de lo que ingresan. Por lo tanto no es de extrañar que jugadores como es el caso de Víctor Valdés estén interesados por ser fichados por dicho equipo. Y es que para poder entenderlo mejor se procedería al pago de 10 millones de euros netos al portero catalán, si hubiese fichado por este club, pero si el fichaje se hubiese realizado ante un club rival como es el caso del París Saint Germain, esos 10 millones netos supondrían un desembolso de 40 millones al estar gravados con un 75% de tipo de gravamen. En definitiva podríamos resumir lo comentado con anterioridad, con el siguiente título: Mónaco, qué bonito residir en un paraíso fiscal.

Respecto a la Premier league, una de las ligas más importantes a nivel europeo cuentan con 45% de carga fiscal sobre aquellas rentas más altas. Siendo de aplicación esta regla, no sólo a aquellas rentas que generen más de 150.000 libras al año, sino también a todos aquellos que aspiren a ganar esa cantidad de dinero. De tal manera que el Gobierno británico considera que cuanto más dinero llegue, menos déficit habrá.

Por consiguiente, el caso de Alemania es diferente, puesto que aquellas personas que ganen una cantidad superior a 52.151 euros, tributarán al 42%, añadiéndose un 5,5% concepto de recargo de solidaridad, dependiendo del incremento de las ganancias.

En definitiva, desde mi punto de vista presenta una mayor ventaja aquellos países que cuentan con un gravamen entorno a un 40%-50% sobre el importe bruto percibido, entorno al prisma de la justicia social, pero sin llegar a extremos como el 75% exigido por la legislación francesa.

1.3. Tributación de la cesión de los derechos de imagen de los deportistas.

En los últimos meses han sido varios los casos de fraude fiscal surgidos en nuestro país, por parte de deportistas profesionales a la Administración Tributaria, siendo el caso más actual y conocido el del jugador blaugrana, Neymar. Este fraude fiscal deriva de la no declaración de aquellos rendimientos que han sido obtenidos por la explotación de la imagen de los jugadores. Esta cuestión ha derivado en múltiples cuestiones debido al desconocimiento de este asunto tanto para los deportistas como para la sociedad. Por ello la pregunta principal que se nos plantea es ¿cómo y por qué conceptos tributan los deportistas profesionales? Y sobre todo, ¿cómo tributan los derechos de imagen?

Estamos ante un tema muy delicado actualmente para la tributación de los deportistas. Y es que la ley del Impuesto delimita la cesión de los derechos de imagen, no entre los rendimientos de trabajo personal, sino entre los rendimientos del capital mobiliario. Procediendo a la limitación al 15% de las cantidades que perciben un jugador o técnico en concepto de derechos de imagen, en su contrato laboral con el club o SAD. En el supuesto en que se sobrepasara dicha cifra, el sujeto estaría obligado a integrar en la base imponible, todas las cantidades satisfechas por la persona o entidad vinculada al mismo, por el club o cualquiera que sea la denominación que se les otorgue en el contrato y la persona que realmente las perciba²⁵.

En resumidas cuentas, todos hemos oído hablar sobre los derechos de imagen de los deportistas y muchos nos preguntamos por qué son tan conocidos, controvertidos e importantes.

Para contestar a esta cuestión en primer lugar proceder a explicar que se entiende por derecho de imagen y por la cesión de esta misma figura. En primer lugar, el derecho a la propia imagen es un derecho fundamental que aparece regulado en el artículo 18 de la Constitución Española y en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidad Personal y Familiar y a la propia Imagen.

²⁵ ESPEJO SAAVEDRA EZQUERRA, José Luis, *Elaboración de un modelo de impacto del fútbol profesional en la economía española*, ESIC Editorial, 2009, pág. 248.

Cuando nos referimos a la cesión de los derechos de imagen debemos atender a lo establecido en el artículo 92²⁶ de la LIRPF, quien regula esta figura. La regulación de la tributación de la cesión de los derechos de imagen se introdujo en nuestra legislación mediante la Ley 13/1996, de 30 de diciembre. Fue a partir de 1997 donde se intentó buscar una solución a las determinadas prácticas realizadas por los contribuyentes conducentes a separar las retribuciones percibidas de la empresa en la que prestan servicios laborales en dos componentes, rendimientos del trabajo personal y cesión del derecho a la explotación de su imagen. Se observa con claridad cuando se conoce que la situación más frecuente era que los derechos de imagen hubieran sido previamente cedidos por el trabajador a otra persona o entidad, a la que la empresa empleadora debe satisfacer la contraprestación pactada por el componente de la renta constituido por esa cesión del derecho de imagen, de forma que se trasladan rentas de estos trabajadores de altísimas retribuciones a sociedades de menos tributación, cesionarias previas de los citados derechos de imagen.

Ahora bien, debemos centrarnos en la imagen física del jugador profesional puesto que es a través de la cual, éste, obtendrá rendimientos mediante la explotación de la misma.

En los años 90 fue donde se empezaron a concentrar los derechos de imagen e ingresos de patrocinio de los futbolistas en sociedades. Estas estructuras fiscales estaban proyectadas para conseguir una retribución neta superior por parte del jugador, que si el salario hubiese sido abonado directamente al mismo. Estas estructuras tuvieron una fuerte repercusión, siendo cuestionadas por Hacienda al considerar que en muchos casos eran negocios simulados. Finalmente Hacienda optó por recalificar las rentas abonadas a las sociedades como salarios. A continuación fue la Ley 13/1996 quién limitó el porcentaje de rentas que podía obtener un futbolista por la explotación de su imagen a través de una sociedad, fijándose en el 15% de las retribuciones totales. En el caso de

²⁶ El artículo 92 de la LIRPF podemos resumirlo tal y como establece, CARRETERO LESTÓN, José Luis, Estudios jurídicos sobre el fútbol profesional, de la siguiente manera:

- Que el deportista haya cedido el derecho a la explotación de su imagen a una entidad residente o no residente.
- Que el deportista preste sus servicios a una entidad deportiva en el ámbito de una relación laboral.
- Que la entidad deportiva con la que el deportista mantiene la relación laboral haya obtenido, mediante acuerdo con la entidad primera cesionaria, la cesión del derecho a la explotación de la imagen del deportista.
- Que los rendimientos del trabajo obtenidos por el deportista en el periodo impositivo sean inferiores al 85 por 100 de la suma de los rendimientos más las contraprestaciones pagadas por la explotación de los derechos de imagen.

que este límite fuese sobrepasado, la cantidad total obtenida por la sociedad se imputa al jugador en su IRPF.

Una vez expuesto esto y observado como esta regla convive con el régimen de operaciones vinculadas destinado a valorar a precios de mercado las operaciones entre partes vinculadas, debemos preguntarnos si tiene sentido obtener el 15% a través de una sociedad para posteriormente ser imputado al jugador y a continuación, ¿no sería recomendable modificar la norma y directamente prohibir la obtención de derechos de imagen a través de una sociedad? Desde mi punto de vista esta imputación no debería ser automática sino debería valorar las particularidades que aparecen en cada caso, ya que de lo contrario implicaría un mayor ánimo recaudatorio que técnica tributaria. Por ello, deberían considerarse los diferentes elementos, como son: administradores, socios, personal de gestión, medios materiales, contratos suscritos, justificación económica, remuneración a mercado de la prestación...

Por consiguiente, es necesario clarificar el tratamiento de los derechos de imagen, modificar la regulación y establecer mecanismos de valoración los cuales permitan a los jugadores y clubes poder conocer de primeras su factura fiscal y acabar así con la incertidumbre que presenta un ámbito tan trascendente para España y su economía.

En resumidas cuentas, el mundo del deporte no puede convivir con el dilema sobre si los derechos de imagen los puede explotar su sociedad o no y en su caso bajo qué condiciones. Una vez más, se está echando en falta un régimen fiscal que tenga en cuenta las circunstancias que requiere el colectivo.

Una vez expuesto esto me resulta de gran interés hacer mención al por qué de la huelga llevada a cabo esta última semana que ha provocado que todos estuviésemos expectantes ante la decisión de la Audiencia provincial quién finalmente ha estimado la medida cautelar solicitada por la Liga de Fútbol y suspender la huelga convocada por la Asociación de Futbolistas Españoles.

Los motivos²⁷ que han llevado a jugadores tanto de primera como de segunda división en España a celebrar la huelga ha sido a causa del Real Decreto el cual ha procedido a modificar el actual sistema de venta de derechos televisivos individual por

²⁷ <http://www.expansion.com/directivos/deporte-negocio/2015/05/13/55539c8f22601d91388b458f.html>. Consultado el 13 de mayo de 2015.

un paquete centralizado y establecer unas medidas de comercialización de los derechos y los criterios para la distribución de los ingresos entre los organizados.

Los clubes profesionales de fútbol se repartirán el 92% de los ingresos procedentes de los derechos televisivos, correspondiendo un 90% de esa cifra a la primera división y un 10% a los de segunda, de la siguiente manera:

- 3,5% irá a un fondo para los clubes que desciendan.
- 2% a la Federación Española de Fútbol.
- 1,5% para los deportistas de alto nivel y el fútbol no profesional.
- 1% para la Liga de Fútbol profesional.

El nuevo modelo también establece los porcentajes que los clubes han de ceder para objetivos sociales, promoción del fútbol aficionado y el femenino.

La Federación Española y la Asociación de Futbolistas se definen como dos entidades ninguneadas en la redacción del Real Decreto como se ha podido observar en las declaraciones realizadas por Ángel María Villar considerando que sus organismos deberían haber tenido más peso tanto en la organización como en la participación del negocio.

Villar critica que solo se le ofreciese una mínima parte de los datos del Decreto y declara su disconformidad con determinados puntos presentes en el comunicado en el que la RFEF anunció la huelga, como es el caso de la nueva normativa de derechos audiovisuales y la decisión de Miguel Cardenal, Secretario de Estado para el Deporte, que ha considerado retirar el reparto del 4,55% procedente de las Quinielas.

Por otra parte, la RFEF se opone a la Ley de Emprendedores la cual obliga a la regularización de la situación laboral de todos los colaboradores de los clubes. En su opinión, los gastos derivados llevarían a la asfixia económica de las entidades menos adineradas de nuestro fútbol.

Una vez concluido esto procedemos a hablar sobre un caso de actualidad que ha tenido repercusión en nuestro país y es que el verano pasado se conocía un escándalo protagonizado por el jugador blaugrana, Lionel Messi. La Fiscalía de Delitos

Económicos de Barcelona presentaba una querrela contra él y contra Jorge Horacio Messi, representante y padre del argentino.

La Fiscalía les acusaba de simular una cesión de los derechos de su imagen a empresas cesionarias las cuales tributan en los llamados “paraísos fiscales”, además de firmar contratos de prestación de servicios publicitarios con empresas que radican en jurisdicciones de conveniencia impositiva que son aquellos países que tienen ciertos convenios de doble imposición que permiten la no tributación en el país donde se perciben las rentas, y permitiendo, su legislación las operaciones con empresas que radican en paraísos fiscales. Así, 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 de imagen en paraísos fiscales eludiendo tributar las rentas en España.

La Fiscalía les acusaba de haber defraudado (presuntamente) más de cuatro millones de euros en sus declaraciones del IRPF de los años 2007, 2008 y 2009²⁸.

El jugador junto a sus abogados intentó evitar el juicio mediante la “extinción por pago”, acción mediante la cual se reconoce, rectifica y se paga la deuda que la Agencia Tributaria reclama. Esta figura ha sido derogada del ordenamiento jurídico procediéndose a su reemplazo por parte de la “regularización espontánea”, figura por la que se exime de responsabilidad penal a aquella persona que hubiera cometido un delito tributario pero que manifiesta su voluntad de regularizar su situación, siempre y cuando antes de que haya tenido lugar la intervención del Organismo Recaudador. En este caso se reduce el tiempo en el que el contribuyente debe manifestar su voluntad de regularización y además se establecen tres requisitos para poder acogerse a dicha figura:

1. Presentación de las declaraciones juradas rectificativas.
2. El cumplimiento de sus obligaciones evadidas.
3. Que no se haya producido una inspección con anterioridad a la presentación de los dos puntos anteriores.

²⁸ http://futbol.as.com/futbol/2013/06/12/primera/1371040664_274160.html. Consultado el 13 de Mayo de 2019. Este diario recoge las cantidades defraudadas por el jugador de fútbol profesional, Lionel Messi, correspondiendo: 1.059.398,71 euros en 2007, 1.572.183,38 en 2008 y 1.533.092,87 euros en 2009.

1.4.Exención de las ayudas y premios que perciben los deportistas de alto nivel

Es la LIRPF quien en su artículo 7²⁹ establece una enumeración que contiene todas aquellas rentas que se encuentran exentas de tributación respecto este impuesto. Atendiendo a este punto el Reglamento del IRPF fija un límite máximo de 60.100 euros anuales percibidos en concepto de ayuda destinados a la “formación y tecnificación deportiva”, es decir, aquellas ayudas que tengan como finalidad la preparación del deportista para participar en competiciones internacionales, siempre que se cumplan los requisitos que presentamos a continuación:

1. Que el deportista que la perciba ostente la condición de deportista de alto nivel según lo establecido en el RD 147/1997.
2. Que las ayudas económicas que éste perciba estén financiadas de forma directa o indirecta por el CSD, ADO, COI o el CPE.

Los beneficiarios de esta exención son aquellos deportistas de alto nivel que tengan su residencia en España, estén en posesión de la nacionalidad o no y que hayan optado por declarar sus rentas mediante el IRPF en lugar del IRNR. Resulta necesario aclarar que el Real Decreto 1467/1997 establece una serie de condiciones destinadas a otorgar al profesional la condición de deportista de alto nivel.

Cuando hablamos de premios dentro del ámbito tributario no hacemos referencia a los juegos de suerte, envite o azar y apuesta, los premios a los que nos referimos son considerados como regla general como ganancias patrimoniales. Atendiendo a esta diferencia resulta obvio el trato diferenciado que reciben estos premios respecto el que recibe Hacienda y para ello debemos atender a la respuesta³⁰ que nos ofrece la DGT en su consulta vinculante de 7 de Mayo de 2009, y es que las contraprestaciones que perciba el propio deportista por su participación así como los premios adquirirán la

²⁹ El artículo 7 de LIRPF en su letra m) establece: “Las ayudas 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 españolas o con el Comité Olímpico Español, en las condiciones que se determinen reglamentariamente”.

³⁰ La respuesta introducida por parte de la DGT es la siguiente: “La inclusión de las actividades relacionadas con el deporte en la agrupación 04 de la sección Tercera de las Tarifas del Impuesto Sobre Actividades Económicas comporta calificar como rendimientos de actividades profesionales los obtenidos por los deportistas en el desarrollo de su actividad.”

condición de rendimientos de actividades profesionales. Esto será así siempre que el deportista y el organizador de los respectivos torneos o competiciones no mantengan una relación de tipo laboral puesto que en ese supuesto estaríamos al frente de rendimientos de trabajo.

Como hemos expuesto con anterioridad pueden ser considerados como rendimientos de actividades económicas y atendiendo al art. 95.1 del RD 439/2007, de 30 de marzo, se deberá someter a la correspondiente retención por parte del otorgante:

- Del 15% en el caso de que las cantidades deriven de la realización de una actividad profesional.

- Del 7% en el periodo impositivo y en los dos siguientes en el caso de que se trate del inicio de una actividad.

Finalmente declarar que la obtención de un premio no suele ser algo que se repita muchas veces en el tiempo. Aun así, el deportista debe presentar una declaración censal de alta en el IAE, las correspondientes declaraciones y autoliquidaciones y resúmenes anuales que le correspondan. Además deberá llevar los libros registro que se exigen en el IRPF y el IVA.

2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES (IRNR)

Hasta 1998 la ley del IRPF establecía dos modalidades de tributación atendiendo a la residencia habitual del sujeto pasivo:

- La obligación personal de contribuir, para aquellas personas que residieran en España con independencia del lugar donde se hubiese obtenido sus rentas.

- La obligación real de contribuir, para los no residentes, únicamente cuando la renta se hubiese obtenido en territorio español.

Fue a partir de 1998 cuando el IRPF comenzó a gravar exclusivamente a las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en territorio español y en el caso de que el sujeto no la tuviese pero sus rentas sí que se hayan obtenido en España estarán sujetas al IRNR.

Por lo tanto, la tributación en el IRPF y en el IRNR viene determinada solamente por la residencia habitual del sujeto pasivo. La ley establece los siguientes criterios para determinar la residencia en territorio español³¹:

1. La permanencia en territorio español durante más de 183 días al año.
2. Aquel que tenga en territorio español de forma directa o indirecta, el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, con independencia de donde resida.
3. Aquél cuyo cónyuge no separado legalmente y cuyos hijos menores de edad que dependan de él residan habitualmente en España.

Ahora bien, centrándonos en la figura del deportista profesional de acuerdo con lo mencionado con anterioridad, el que resida en España tributará por su renta mundial en el IRPF. No obstante, los deportistas españoles que acrediten su nueva residencia en un paraíso fiscal no perderán su condición de contribuyente del IRPF en el periodo impositivo en que se produzca el cambio de residencia y en los cuatro siguientes.

El que no tenga su residencia habitual en territorio español tributará en España por la renta aquí obtenida, pero en el IRNR, de acuerdo con las normas establecidas en esta Ley³²:

- La base imponible estará constituida por el importe íntegro devengado en cada percepción de renta, pudiendo deducirse solamente los gastos de personal, de suministros y aprovisionamientos, sin embargo, en la hipótesis de que los contribuyentes residan en otro Estado miembro de la UE o dentro del EEE, se deducirán los recogidos en la Ley del IRPF para cada categoría de rendimientos, siempre que se

³¹ CORDERO SAAVEDRA, Luciano, *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*, Lex Nova, 2001, págs. 193-206.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “La residencia fiscal de los deportistas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. En *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 9, 2003, págs. 319-327.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “Criterios para determinar la residencia fiscal en España con especial referencia a los últimos cambios en la legislación tributaria española para atraer a nuestro país a deportistas de élite”. En *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 12, 2004, págs. 171-183.

³² Aunque el IRNR conoce dos modalidades de tributación –con y sin mediación de establecimiento permanente-, en el caso de deportistas no residentes que obtengan rentas en nuestro país lo normal será que la obtención se produzca sin mediación de establecimiento; de ahí que las reglas resumidas en el texto se refieran exclusivamente a dicha modalidad de tributación.

demuestre que están directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en territorio español y que tengan un vínculo directo con la actividad realizada en España.

- Por otra parte respecto la cuota resultante de aplicar el tipo a la base sólo podrán deducirse: las deducciones por donaciones, atendiendo a lo recogido en la Ley de IRPF y en la Ley 49/2002 y las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente.

- A través del modelo 210 y dentro del plazo de los 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, tendrán los contribuyentes la obligación de autoliquidar el impuesto.

Debemos tener en cuenta que los rendimientos percibidos por los deportistas profesionales están sujetos a retención y cuando los abone un empresario o profesional, una entidad colectiva o un establecimiento permanente de un no residente, el pagador deberá practicar sobre ellos la retención correspondiente. Por esta razón es por lo que los contribuyentes no estarán obligados a presentar la declaración correspondiente respecto las rentas en las que se hubiese practicado la retención del impuesto.

Ahora bien, especial mención tienen los sinfines de convenios que España tiene suscritos para evitar la doble imposición internacional cuya aplicación prevalecerá cuando estos convenios resulten de aplicación, sobre todo lo anteriormente comentado. Todos los convenios se rigen por el modelo de la OCDE, en cuyo artículo 17 contempla la tributación de los deportistas, ya se trate de deportistas “por cuenta ajena” o de deportistas “por cuenta propia” y ya sean profesionales o “amateur”.

Este mismo artículo establece que las rentas percibidas por los deportistas se gravarán tanto en el Estado donde se perciben los rendimientos, como en el de la residencia del deportista, de acuerdo en ambos casos con su normativa interna.

Finalmente, el art. 17.2 establece una cláusula antielusión que puede incluirse en aquellos convenios que se firmen. Su aplicación se produce cuando estamos ante una sociedad no residente en el país donde se obtienen los rendimientos deportivos, la cesionaria del derecho de administrar y prestar los servicios de los deportistas, así como de ejercer el derecho al cobro de la retribución de los mismos. Es evidente que en este supuesto se puede eludir fácilmente la tributación en el Estado de la fuente. Por esa misma razón esta cláusula permite imputar al deportista las cantidades percibidas por la

sociedad no residente que gestiona sus servicios deportivos. Se trata, por tanto, de una especie de levantamiento del velo.

3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

Todos los deportistas que desarrollen su actividad profesional con el objetivo de obtener rendimientos son sujetos pasivos del IVA.

Es la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, la que regula el Impuesto sobre el Valor Añadido estableciendo que estamos ante un impuesto indirecto de aplicación en todo el territorio español, a excepción de Ceuta, Melilla y las Islas Canarias, el cual grava el consumo y recae sobre: la entrega de bienes y prestaciones de servicios efectuados por profesionales o empresarios³³, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones.

En el caso de los servicios deportivos ejercidos frente a terceros también quedarán sujetos al impuesto del IVA, al tipo general. Respecto este caso tendrán la obligación de cumplir con las obligaciones materiales y formales que este tributo presenta. En lo que concierne a lo establecido por la Dirección General de Tributos se tratará de las siguientes:

- Cuando los deportistas que presten sus servicios por cuenta propia participen en las correspondientes selecciones nacionales, esta participación no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido debido a que se trata de una actividad que se desarrolla dentro del ámbito de una relación laboral y por cuenta propia.

- En el caso de que el deportista preste sus servicios a través de clases particulares también quedará sujeta a este impuesto.

- Por último en el caso de la participación del sujeto pasivo en cualquier tipo de torneo deportivo dicha participación quedará sujeta al impuesto, siempre que esta participación haya sido retribuida.

³³ Artículo 84 de la Ley 37/1992

4. IMPUESTO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE).

La realización de cualquier actividad económica independiente, ya se ejerza habitualmente o de manera esporádica, tenga o no ánimo de lucro, haya obtenido pérdidas o beneficios durante un ejercicio concreto y se realice dentro de un determinado local o no, constituye un hecho imponible del Impuesto de Actividades Económicas (IAE).

La actividad de los deportistas se encuentra regulada bajo la agrupación 04, dentro de la sección tercera de las tarifas³⁴, denominándose, precisamente, “actividades relacionadas con el deporte”.

Por lo tanto, la práctica del deporte estará sujeta al Impuesto de Actividades Económicas cuando se realice de manera profesional, o lo que es lo mismo, por cuenta propia y persiguiendo siempre la obtención de rendimientos. Es necesario mencionar que los premios en metálico que pueda recibir el deportista, cuando se perciben de forma esporádica en el tiempo, cuando están directamente ligados al resultado en la competición y cuando provienen de distinta fuente, no quedan sujetos a este impuesto.

Son sujetos pasivos del IAE las personas físicas o jurídicas o los entes de hecho que realicen cualquier actividad sujeta al impuesto. No obstante, a partir de 2013 han quedado exentas las personas físicas, lo que supone privar de la mayor parte de su virtualidad práctica al impuesto en relación con los deportistas.

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

El propósito de este apartado es hacernos eco de la sentencia del Tribunal Supremo, dictada el 26 de marzo de 2014, calificada de histórica puesto que ha manifestado en los casos de finalización del contrato una vez concluido el tiempo

³⁴ Dentro de ella figuran los siguientes grupos de deportistas: 041: Jugadores y entrenadores de fútbol.; 042: Jugadores y entrenadores de tenis y golf.; 043: Pilotos y entrenadores de motos y autociclismo.; 044: Boxeadores y entrenadores de boxeo.; 045: Jugadores y entrenadores de baloncesto.; 046: Corredores y entrenadores de ciclismo.; 047: Balonmano, voleibol, pelota, hípica y lucha.; 048: Árbitros de espectáculos deportivos.

pactado, que los deportistas profesionales tengan derecho a percibir una indemnización. Por ello es de gran trascendencia el reconocimiento expreso de un derecho hasta ahora limitado a un colectivo como el de los deportistas profesionales, sujetos a una relación laboral de carácter especial.

Antes de proceder a analizar dicha sentencia debemos aclarar una serie de cuestiones previas. En primer lugar recordar que acerca de las relaciones laborales, el Estatuto de los Trabajadores distingue entre la extinción de la relación laboral común (art. 1.1) y las especiales (art. 2).

Una relación laboral de carácter especial supone una actividad donde concurren todas y cada una de las notas definitorias del trabajo en régimen de dependencia y ajenidad, si bien, es necesario destacar la serie de peculiaridades que presenta, las cuales impiden una utilización plena de la normativa, demandando como consecuencia otra específica y diferenciada.

Por consiguiente, los criterios determinantes de la creación de relaciones laborales especiales, como excepciones a la relación laboral común, son muy diversos. Es el legislador quién toma en cuenta, de manera indistinta, la relevancia de las funciones, la singularidad del lugar de trabajo, la intermediación en el mercado de bienes y servicios, la protección reforzada del trabajador, menores internados o las exigencias formativas de los trabajadores.

En definitiva, las diferencias entre las propias relaciones laborales especiales y también entre estas y el trabajo por cuenta ajena ordinario surgen *“bien por la cualidad de las personas que lo prestan, bien por la sede donde se realiza el trabajo o bien por el tipo de funciones que se realizan”*³⁵.

Para despejar cualquier tipo de duda que se nos pueda plantear, *“el régimen jurídico especial no implica por sí mismo y en abstracto una discriminación, constitucionalmente prohibida, desde el momento en que el tratamiento diferente corresponde a situaciones también diferentes”*³⁶; debiendo tener en cuenta al mismo tiempo que *“la consideración de una relación de trabajo como especial implica la*

³⁵ STC 56/1988, de 28 de marzo

³⁶ STC 26/1984, de 24 de febrero

*diferencia no solo frente a la relación ordinaria, sino también frente a las restantes relaciones especiales*³⁷.

Pero esa eliminación en aquellos casos donde sea necesario ¿elimina por sí misma la opción de aceptar un tratamiento homogéneo cuando se de esta posibilidad?

Aunque en diversas ocasiones el deporte no es considerado como una efectiva prestación de servicios, sino más bien como una actividad de ocio o disfrute, en realidad admite una práctica profesional en la cual no prevalece el ámbito lúdico, sino que predomina el ánimo de lucro.

Quizás por la equivocada concepción que en algunos momentos se ha tenido en cuenta, el reconocimiento de los deportistas como trabajadores por cuenta ajena se ha alargado en el tiempo de una manera calificada como dificultosa. De tal manera ha sido la senda tortuosa a la que se ha enfrentado, que hasta la década de los años setenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina del Tribunal Central de Trabajo optaron casi por eliminarlos del Derecho Laboral.

Tras diversas modificaciones fue finalmente el RD 1006/1985, de 26 de junio, quien procedió a regular la relación laboral especial de los deportistas de alto nivel, estableciendo como tal aquellos que se dediquen de manera voluntaria a la práctica del deporte y estén sujetos al ámbito de organización y dirección de un club deportivo o entidad a cambio de una compensación.

Ahora bien, atendiendo a la Sentencia dictada el 26 de marzo de 2014, podemos estar hablando de la sentencia más importante realizada sobre el RD 1006/1985.

El Tribunal Supremo viene a manifestar que tras la conclusión del contrato por la expiración del tiempo pactado le corresponde al deportista profesional la indemnización estipulada en el art. 49.1. c) del ET, por cada año de servicio, 12 días de salario. De esta manera el Tribunal Supremo confirma el fallo establecido por parte de la Audiencia Nacional en la Sentencia 16 de julio de 2012, la cual negó que la indemnización sea opuesta a la especial naturaleza de la relación laboral de los deportistas.

³⁷ STC 49/1983, de 1 de junio

La Sentencia parte de que en la regulación actual, el contrato de trabajo del deportista profesional posee un carácter esencialmente temporal, con el propósito de compensar el derecho de retención del deportista por la entidad deportiva, en cuyo aspecto le favorece al profesional poder negociar las condiciones económicas de su contrato, en función del éxito de su carrera profesional.

Aunque es cierto que una de las finalidades del artículo 49.1.c) ET era promover la contratación indefinida mediante el encarecimiento de la contratación temporal, contribuyendo así a la reducción de la dualidad en nuestro mercado laboral, también es cierto que el RD 1006/1988, de 26 de junio, no impide aplazar estos contratos después de su vencimiento, siendo fácilmente perceptible que la controvertida indemnización se transforma en una herramienta promocional de la prórroga contractual procediendo a la mejora de la estabilidad profesional de este colectivo, justificando de este modo que no hay incompatibilidad entre la indemnización reiterada y la relación laboral especial.

El RD 1006/1988 recoge una completa extinción de la relación laboral especial hasta el punto de impedir que sea integrada a través de disposiciones estatutarias, siempre y cuando estas disposiciones no sean contrarias a la especial naturaleza de la relación laboral de los deportistas profesionales. Y es que cuando el legislador abordó la extinción del vínculo contractual en la norma reglamentaria, solamente contempló la posibilidad de dar una compensación económica por parte del nuevo club al anterior en concepto de formación y preparación del deportista.

En definitiva con la nueva regulación se introduce un desestímulo a la inestabilidad contractual de los deportistas profesionales.

La imposibilidad de contratación indefinida del deportista hace que su empleador tenga dos alternativas antes del momento de la terminación, prorrogar el contrato o bien extinguirlo. La primera alternativa procede siempre que el deportista esté de acuerdo, siendo una posibilidad sujeta a plazo no siendo exigible al empleador en términos absolutos. Podemos afirmar que la vida de un deportista finaliza cuando pierda sus capacidades objetivas para ejercer su profesión, por lo tanto uno de los motivos de la temporalidad es ajustar el régimen jurídico a la realidad de que esa determinada capacidad tiene un plazo de caducidad anterior a la posibilidad de jubilación.

Al comentar la segunda alternativa estamos ante una medida con la que presenciamos que la introducción de esta indemnización por expiración del plazo de contrato produce un incentivo en la relación especial de deportista profesional, pero dirigido a la inestabilidad de su relación contractual dado que ante la imposibilidad existente en la normativa ordinaria de contratación indefinida, en la relación laboral especial lo que produce es un acercamiento entre las consecuencias de la terminación por expiración del tiempo convenido, con las consecuencias de la extinción del contrato sin causa justificada. Así que el empresario se deliberaría entre la opción de esperar al vencimiento del término, siendo por lo tanto gratuito, o extinguir el contrato con causa, teniendo la obligación del pago de una indemnización ínfima de dos meses por año de servicio.

En conclusión la indemnización analizada sería inaplicable a la relación laboral especial debido al carácter irremediamente temporal de dicha relación laboral, la cual certifica la incongruencia entre la finalidad perseguida por el ET y el resultado de su aplicación en los deportistas profesionales. Sin duda, el devengo de una indemnización por finalización del tiempo convenido sin que se haya pactado una renovación contractual, supone una mejora en la calidad del oficio, de tal forma que con la polémica indemnización se podría mejorar la estabilidad profesional del colectivo.

VII. FISCALIDAD DEL MECENAZGO Y PATROCINIO DEPORTIVO

Hoy en día el deporte está asociado al patrocinio, es el caso de las equipaciones, torneos o incluso estadios cuya denominación está ligada al menos a una marca comercial. En lo que concierne al ámbito futbolístico, el deporte rey en nuestro país, los ingresos comerciales procedentes del patrocinio, acciones de marketing y relaciones con las marcas, supusieron casi la mitad del total de los ingresos percibidos por parte de los diez clubes más ricos del mundo, observándose como los ingresos generados por sus derechos de retransmisión incluso de la venta de entradas está mucho más por debajo.

En España podemos encontrar varios casos tan singulares como los del F.C. Barcelona y el Athletic Club ya que desde un primer momento rechazaban la incorporación en sus camisetas del nombre de un patrocinador principal y finalmente

optado por incorporarlo puesto que para el club supone una excesiva cantidad de dinero, siendo bienvenida por lo tanto.

Sin embargo, a la hora de hablar del patrocinio deportivo debemos mencionar la gran evolución que ha tenido a lo largo de los años hasta llegar a nuestro presenta, ya que hoy en día ha sido crisis quien ha afectado a las cantidades que las empresas destinan a esta figura como al modo de englobarla en la estrategia de comunicación y marketing de la empresa, puesto que no consiste simplemente en poner el nombre del determinado patrocinio deportivo en una camiseta, sino que debe de tener un sentido dependiendo de la marca que se pretende representar.

Por consiguiente, resulta frecuente a la hora de hablar de la participación privada en actividades de interés general, escuchar diferentes términos al referirnos a dicha figura, tales como mecenazgo o patrocinio. A continuación procedemos a comentar cada una de ellas.

1. RÉGIMEN FISCAL DEL MECENAZGO DEPORTIVO

El mecenazgo deportivo se trata de un instrumento fiscal destinado a beneficiar determinadas actuaciones que promuevan o cooperen a alcanzar fines reconocidos como de interés general. Atendiendo a esto no debemos olvidar que la contribución al sostenimiento del gasto público debe implantarse a través de un sistema tributario justo, tal y como aparecido recogido en el art. 31 de la CE. Para alcanzar ese logro es necesario la obtención de los mayores ingresos públicos que sea posible recaudar al igual que la búsqueda de otros objetivos, por parte del contribuyente.

El régimen fiscal del mecenazgo y su aplicación al ámbito del deporte y en particular al futbolístico, constituye una manifestación de la obligación a los poderes públicos de fomentar la actividad deportiva, impuesta por parte del art. 43.3 de la CE.

A la hora de proceder a estudiar esta manifestación de participación privada comentaremos su evolución histórica, su repercusión en los diferentes países europeos y finalmente los cambios procedentes de la Reforma Fiscal.

Atendiendo a la procedencia de esta figura, el mecenazgo tiene su origen en la actividad protectora de artistas y escritores otorgada por el patricio romano. Desde ese momento el término de mecenazgo se encuentra ligado a las actuaciones y apoyos desinteresados a la cultura y el arte y en general a aquellas acciones que tienen como objetivo favorecer el interés general por encima del particular.

Es la Ley 49/2002, de 23 de diciembre quien se encarga de regular en la actualidad la figura del mecenazgo, definiendo en su artículo 1 el objeto y ámbito de aplicación además de incluir una expresa noción de mecenazgo.

Una vez expuesto esto podemos decir que el mecenazgo se caracteriza por tratarse de una iniciativa privada siempre que sea realizada por un sujeto privado con independencia de si es una persona física o jurídica. En segundo lugar, se trata de un proyecto que tiene como objetivo satisfacer fines de interés general mediante la realización de una aportación, inversión o gastos directamente realizados por los sujetos privados en tales actividades. Por último, se trata de una actividad cuya actuación se encuentra estimulada por el reconocimiento de un beneficio fiscal.

La actividad del mecenazgo puede ser agrupada en dos grandes esferas: el mecenazgo en sentido estricto y empresarial. En el primer caso se entiende como tal aquel fenómeno por el que una persona ya sea física o jurídica, realiza una aportación completamente desinteresada y caritativa a favor de otra, con la finalidad de cooperar en la realización de las actividades de naturaleza social, cultural, benéfica, artística o cualquier otra. El mecenazgo empresarial responde al fenómeno compuesto por dos tipos de actuaciones diferenciadas pero cuyo elemento común se trata de la participación de las organizaciones empresariales en actividades de interés general mediante acciones que produzcan una evidente repercusión social y publicitaria. Esta colaboración se realiza mediante aportaciones a asociaciones o fundaciones de utilidades públicas y asimiladas, con el fin de facilitarles recursos económicos para que puedan desarrollar aquellas actividades de interés general que les son propias, o bien mediante la realización directa de gastos e inversiones en actividades de interés general.

Por subsiguiente, merece una especial mención Francia, Alemania y Reino Unido con respecto esta figura, puesto que hablar del mecenazgo deportivo implica hacer mención a estos países, ya que desde la perspectiva española son sistemas a los que siempre mira por diversas razones.

A la hora de hablar de Francia debemos hacer referencia a la reforma que tuvo lugar en el año 2003, la cual representa un claro impulso a las donaciones, las cuales sufrieron un notable incremento tal y como han puesto de relieve en numeras ocasiones, diversas estadísticas, si bien no tanto en el número de donantes como en el importe de estas. Además esto transcurrió así debido al objetivo de la norma de establecer una nueva regla de juego y así implicar en la vida cultural a todos los actores de la sociedad civil en un país caracterizado hasta el momento en la presencia de la iniciativa pública y el peso del sector público en la financiación de actividades de interés general. Esta reforma además de afectar al régimen de incentivos al mecenazgo, introdujo una serie de modificaciones del régimen fiscal de las fundaciones reconocidas de utilidad pública.

En el caso de Alemania encontramos una dispersión normativa respecto a la regulación fiscal de las entidades consideradas como no lucrativas pero sin embargo, estas normas no contienen una definición de lo que ha de considerarse como tal, al igual que tampoco el trato fiscal que ha de recibir ni que se debe de considerar como entidad fiscalmente privilegiada a efectos de dichas actividades. Así mientras el Código Tributario establece los prerequisites que han de cumplirse para la aplicación de un trato fiscal privilegiado, los concretos beneficios fiscales se regulan en cada una de las normas correspondientes a los distintos impuestos, el artículo 51 y ss. de su Código Tributario hace mención a las corporaciones e incluye a sociedades de responsabilidad limitada, personas jurídicas de Derecho privado y personas jurídicas de Derecho público que lleven a cabo actividades económicas, señalando además, en qué casos y bajo qué condiciones ha de entenderse que las corporaciones persiguen fines de utilidad pública.

Por último Reino Unido muestra un gran interés debido a los mecanismos de deducción previstos para las personas físicas y es que al referirnos a la regulación de las entidades no lucrativas del Reino Unido, debemos tener en cuenta las distintas regulaciones que presenta Reino Unido: Inglaterra, Gales, Escocia e Irlanda del norte.

A diferencia de lo que sucede en Alemania, en Reino Unido existe una especial regulación desde el punto de vista fiscal de las actividades de interés general o utilidad pública, además de estar dispersa en distintas normas cada una de las distintas regulaciones fiscales descansa sobre el concepto de “charity³⁸”, con la intención de

³⁸ Agrupación de personas constituida únicamente para fines benéficos, sujeta a la jurisdicción del Reino Unido o de cualquier otro Estado miembro, que cumple unos determinados requisitos en cuanto a su inscripción y que está gobernada y gestionada por las personas adecuadas.

adaptar el ordenamiento interno al ordenamiento comunitario después de que la Comisión enviara al Gobierno de Reino Unido un veredicto razonado con el fin de eliminar la discriminación de las entidades sin ánimo de lucro extranjeras.

Por lo que se refiere a la regulación fiscal de las donaciones, la deducción se aplica de igual manera a todas las personas, en su base imponible y no en la cuota, con las respectivas diferencias entre uno y otro tipo de tributantes.

Finalmente es necesario hacer mención a la Reforma fiscal llevada a cabo este año repercutiendo en esta figura mediante la modificación de algunos aspectos en cuanto a la deducción, por lo que los datos que van a aparecer a continuación se encuentran íntegramente actualizados.

Por lo tanto respecto la deducción en el IS los sujetos pasivos podrán deducirse el 35% de la base de la deducción pero si en los ejercicios 2013 y 2014 han realizado donaciones a la misma entidad con un importe igual o superior al año anterior, podrán deducirse el 40% de la base de la deducción. A su vez es la ley quien fija el límite máximo de la base de deducción en un 10% de la base imponible del periodo impositivo procediendo en el caso de que sea superior, a que las restantes cantidades puedan aplicarse en los sucesivos 10 ejercicios.

Por último en la deducción del IRPF, los patrocinadores que tributen mediante el IRNR que ejerzan su actividad en España pero que no tenga su residencia fija, pueden deducirse el 25% de la base de deducción, debiendo declararlo en un plazo máximo de un año a contar desde la efectiva donación. Por otra parte al igual que en el caso anterior tiene un límite del 10% de la base imponible de las declaraciones presentadas en el mismo plazo. En cambio los contribuyentes sujetos al IRNR pero que tengan su residencia permanente en España tendrán derecho a la deducción establecida para las Sociedades.

En mi opinión y para concluir, está claro que habrá ciudadanos apasionados del mismo que decidan destinar parte de su dinero a apoyar a deportistas y entidades deportivas y de paso, deducirse un 40% de la base imponible. Resulta una buena forma de que tanto deportistas como entidades, cuya modalidad deportiva no genere excesivos ingresos, se mantengan y prosperen puesto que para ellos obtener ayuda y financiación puede resultar imposible en algunos casos.

2. LA COLABORACIÓN EMPRESARIAL Y EL PATROCINIO DEPORTIVO

A la hora de hablar del patrocinio publicitario debemos hacer mención al artículo 24 de la Ley 34/1988 de 11 de noviembre, General de Publicidad, quien lo define como *“aquél contrato por el que el patrocinado a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador”*. Por lo tanto el patrocinio deportivo se especializa tanto en el deporte como en los valores que la publicidad pueda transmitir al asociar una marca o producto a un club, deportista o evento, ya sea profesional o amateur. Se puede considerar que se trata de un intercambio entre dos sujetos cuya relación se presenta ventajosa para ambas partes ya que ofrece a equipos y deportistas el sostenimiento necesario para poder ejercer su actividad y por otro lado, para las empresas patrocinadoras supone una introducción en el mercado que no se encuentra disponible en otros marcos.

En definitiva podemos considerar esta figura como una potente fuente de publicidad para las empresas patrocinadoras ya que además de obtener un refuerzo de su marca al asociarla con una determinada disciplina deportiva consiguen estar presentes en eventos o partidos entre otros, que mediante otras corrientes de promoción no se alcanzan. Por ello a mi entender considero que muchas mercantiles como sociedades deberían tener en cuenta que a través del patrocinio deportivo generan publicidad para su propia marca uniendo su imagen a un deportista o equipo deportivo, ayudándole a su vez a obtener financiación.

La coyuntura económica ha tenido un claro impacto en la relación entre publicidad y deporte con una caída de casi el 50% con respecto la situación anterior a 2007 (el inicio de la crisis) según el estudio de Infoadex sobre inversión publicitaria. *“Cuando una empresa tiene resultados, la forma de encarar el patrocinio es distinta a cuando tiene que ajustar presupuestos, marcarse unos objetivos [...] Ahí, el patrocinio se profesionaliza de una manera notable”*, tal y como manifiesta Sandalio Gómez, profesor y director académico del Center for Sport Business del IESE. En su opinión, el *“patrocinio ha dejado de ser algo específico para la visibilidad de la marca, sino que forma parte de un paquete mucho más amplio: publicidad, marketing, comunicación... En definitiva, sacar el máximo provecho del patrocinio”*.

En consecuencia resulta razonable el positivo tratamiento fiscal que encontramos en la normativa del Impuesto de Sociedades respecto el patrocinio publicitario en el ámbito deportivo, puesto que al ser considerado como gasto de publicidad, tiene la posibilidad de deducirse en la determinación de la base imponible. Por esto misma razón es por lo que para las personas jurídicas que patrocinan, el ahorro fiscal se establecerá como un porcentaje del patrocinio igual al tipo de gravamen que corresponda en cada caso.

Como conclusión, bajo mi punto de vista, el patrocinio y mecenazgo deportivo adquieren un provecho que puede ser tanto cuantitativo como cualitativo. Por un lado, estableciendo los objetivos concretos que se buscan con la acción de patrocinio y por otro, asociando la marca a unos valores determinados.



VIII. CONCLUSIONES

Una vez concluido con la exposición, debemos mirar hacia atrás para reflexionar y hacer balance de lo estudiado a lo largo de este trabajo. Desde un punto de vista tanto objetivo como subjetivo considero que son cinco las ideas más relevantes derivadas de este estudio y por ello voy a proceder a su indicación para en segundo lugar llevar a cabo una valoración de los mismos:

- a) La cantidad que han de pagar los deportistas profesionales en concepto de impuestos atendiendo a los ingresos percibidos y la repercusión que produce en las arcas del Estado.
- b) La distorsión que los ciudadanos tenemos de la realidad, puesto que los impuestos a pagar son los mismos tanto para el deportista, como para el ciudadano de a pie.
- c) La problemática de la Reforma Fiscal de 2015 respecto la tributación de aquellos deportivos desplazados a territorio español para desempeñar el contrato laboral, ya que tributan como un ciudadano con residencia permanente en España, excluyéndoles del régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español.
- d) La cesión de los derechos de imagen y su repercusión en la actualidad ha llevado a determinados jugadores y/o equipos de fútbol al fraude fiscal o a la evasión de impuestos.
- e) Los beneficios fiscales de aquellos equipos no transformados en Sociedades Anónimas Deportistas, es decir Real Madrid, F.C Barcelona, Athletic Club y Atlético Osasuna.

En lo que concierne a la primera cuestión, tanto en nuestro país como en el resto del mundo, los deportistas llegan a ingresar grandes cantidades de dinero repercutiendo en gran medida en la sociedad, no sólo por la prestación de sus servicios sino también por los ingresos derivados de los contratos publicitarios. Esto es a causa de los impuestos que han de pagar por cada una de las rentas que perciban.

A continuación destacamos que la idea que hoy en día tenemos de los deportistas y los equipos en donde ejercen su actividad esta desligada del resto de los ciudadanos, y aunque resulta evidente que las rentas obtenidas por los deportistas son superiores,

tienen la obligación de cumplir sus obligaciones con Hacienda de la misma manera que lo hacen el resto de trabajadores con independencia del oficio que ejerzan, rigiéndose por normas similares.

En cuanto la Reforma Fiscal introducida en 2015 a mi entender, perjudica a las competiciones deportivas españolas dado que puede apartar a los deportistas extranjeros que reciban ofertas por parte de entidades españolas. Anteriormente el límite para poder acogerse a esta medida eran 600.000€ con lo que los jugadores de los equipos más poderosos no se veían afectados, en cambio los equipos modestos sí podían acogerse a esta ventaja.

En penúltimo lugar, la cesión del derecho a la explotación de la propia imagen pese a los casos de evasión fiscal de deportistas que han tenido lugar en España y que creo firmemente que es una práctica que hay que perseguir, considero que también es justo afirmar que la carga tributaria que soportan es excesiva. Debido a que su nivel de renta es elevado, en algunos casos se ha llegado a pagar más del 50% de los ingresos que percibe el deportista en impuestos. Esto supone un incentivo para la evasión fiscal o para la emigración de grandes deportistas españoles a otros países que no les perjudique tanto.

Por último, procedemos a comentar que en España son cuatro las entidades de élite que no se han transformado en SAD, siendo equipos cuya propiedad cae en manos de sus socios. Estas cuatro entidades decretaron no dar el paso para su conversión, bien porque sus cuentas se lo permitían o porque su masa social no lo aceptaba. No hacerlo les acarreó la adquisición de determinados beneficios fiscales tal y como es el ahorro de un 5% en el pago del IS: mientras que las SAD tienen la obligación de abonar el 30%, estas cuatro entidades un 25%.

Pese a que la ley de Sociedades Anónimas Deportivas se hizo para favorecer a estos clubes, ya que eran los únicos que tenían capacidad para salir a Bolsa, ninguno de ellos se ha convertido y aquellos que sí se han convertido, su situación no les permite alcanzar este objetivo ni obtener financiación a través de esos medios, además de limitarles la prestación de ayudas públicas.

Considero muy importante este apartado puesto que de esta manera hemos procedido a sintetizar las reflexiones derivadas de la investigación llevada a cabo. Estas reflexiones nacen de la investigación, problemas y decisiones que han ido surgiendo a lo largo del presente trabajo y que posteriormente han sido recogidas para así poder sacar mis propias conclusiones respecto la fiscalidad que rodea al mundo del deporte.

La realización del presente trabajo me ha permitido cubrir la laguna personal que tenía respecto las cantidades de dinero que se mueven en este mundo, ya que las consideraba astronómicas e insultantes, sorprendiéndome el salario mínimo establecido en el Convenio Colectivo del Fútbol Profesional el cual atribuye en el supuesto de 1ª División: 5.375 €/mes y en 2º: 3.335 €/mes. Es evidente que en los tiempos que corren estamos hablando de una excesiva cantidad de dinero pero comparándolo con el supuesto de los pilotos de Iberia y la base de acuerdo firmada tras el ERE, el salario mínimo de entrada es de 34.400 euros y un máximo de 91.803, aunque destacar que hasta 2013 el rango estaba comprendido entre 88.906 euros y 146.128, es decir con una antigüedad de 13 años, estamos hablando de 7.650,25 €/mes.

Así mismo me gustaría resaltar que con la elaboración de este Trabajo de Fin de Grado he obtenido múltiples conocimientos acerca de este tema que hasta entonces no conocía y que considero que son bastante relevantes atendiendo a mis intereses.

XIX. BIBLIOGRAFÍA

BEOTAS LALAGUNA, Eduardo, *Futuras claves en la gestión de organizaciones deportiva*, Univ. de Castilla-La Mancha, 2006.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *La tributación de los artistas y deportistas no residentes en el marco de los convenios de doble imposición*, CissPraxis, 2001.

CARDENAL CARRO, Miguel, *Deporte y derecho: las relaciones laborales en el deporte profesional*, EDITUM, 1996, págs. 166 y ss.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo:

-“La residencia fiscal de los deportistas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. En *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 9, 2003.

- “Criterios para determinar la residencia fiscal en España con especial referencia a los últimos cambios en la legislación tributaria española para atraer a nuestro país a deportistas de élite”. En *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 12, 2004.

CORDERO SAAVEDRA, Luciano, *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*, Lex Nova, 2001.

ESPEJO SAAVEDRA EZQUERRA, José Luis, *Elaboración de un modelo de impacto del futbol profesional en la economía española*, ESIC Editorial, 2009, pág. 248.

GARCÍA HEREDIA, Alejandro, *Fiscalidad internacional de los cánones: derechos de autor, propiedad industrial y Know-How*, Lex Nova, 2007, pág. 215.

GONZÁLEZ DEL RÍO, José María, *El deportista profesional ante la extinción del contrato de trabajo deportivo*, La Ley, 2008.

RAMOS HERRANZ, Isabel, *Sociedades Anónimas Deportivas*, Editorial Reus, 2012.

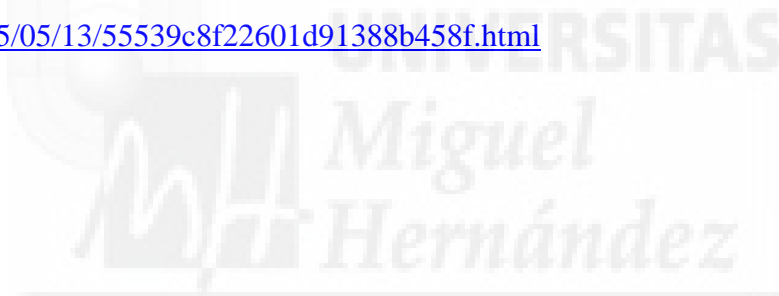
ROQUETA BUJ, Remedios, *Los deportistas profesionales: Régimen jurídico laboral y de Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, 2011.

WEBGRAFÍA

Periódico Digital As,

http://futbol.as.com/futbol/2013/06/12/primera/1371040664_274160.html

Periódico Digital La Expansión, <http://www.expansion.com/directivos/deporte-negocio/2015/05/13/55539c8f22601d91388b458f.html>





Universidad Miguel Hernández de Elche
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

García Pacheco, Irene

