



## Jornada de Derecho Deportivo IUSPORT 2007

*"Primeras notas sobre la tributaci3n por el IRPF del deportista profesional en la Ley 35/2006"*

*Po Xavier-Albert Canal Gomara<sup>®</sup>*

### I.- INTRODUCCI3N

De todos es conocido que los a1os de plena actividad de los deportistas profesionales no son muchos. Algunos de ellos pueden obtener importantes ingresos durante este per3odo de su vida. La optimizaci3n de la carga tributaria ha sido, es y ser3, una constante para estos profesionales. El ejercicio de las econom3as de opci3n y planificaci3n es pr3ctica habitual. Por otro lado, tanto la normativa como el control de la Administraci3n han ido dejando, paulatinamente, poco espacio para las mismas. El patrimonio que pueden acumular los deportistas en estos a1os debe servirles para asegurar sus condiciones de vida y la de su entorno familiar una vez haya abandonado la pr3ctica profesional. Entiendo, por ello, que la verdadera optimizaci3n, la importante planificaci3n tributaria ser3 la que se efect3e, no s3lo durante la generaci3n del patrimonio en estos deportistas, sino que tambi3n, y m3s si cabe, en el mantenimiento y gesti3n del mismo. No es ello a lo que dedicar3 las p3ginas que siguen. S3lo ser3 objeto de estudio la tributaci3n directa de los rendimientos que obtienen en los a1os de plena actividad deportiva.

No existen normas tributarias especiales para deportistas. Son las mismas para todos los contribuyentes. Otra cuesti3n que, en el cuerpo normativo, excepcionalmente, se encuentren algunos art3culos referidos particularmente para aquellos. Limitarnos a ellos ocupar3a poco tiempo. Sin hacer un examen gen3rico de toda la norma, que podr3a confundir m3s que aclarar, abordaremos aquellos elementos del tributo en el que, derivado de su actividad profesional, tienen incidencia en los deportistas profesionales a partir de la norma que entr3 en vigor el 1 de enero de 2007.

En efecto, el 20 de enero de 2006 el Gobierno central aprob3 la en3sima reforma fiscal que tiene lugar en Espa1a desde la m3s importante de ellas, la del a1o 1977. Tras los tr3mites parlamentarios se aprobaron en noviembre de 2006 la *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas f3sicas y de modificaci3n parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la*

---

<sup>®</sup> Abogado. Secretario General T3cnico del Il.lustre Col.legi d'Advocats de Barcelona. Presidente de la Federaci3n Catalana de Rugby. Ex-Secretario de la Comisi3n de Disciplina del F3tbol Club Barcelona. Director de la Diplomatura de Derecho del Deporte, organizada por la Secci3n "Dret de l'Esport" del ICAB. Ponente en diversos cursos, seminarios y congresos. Presidente de la Associaci3n Catalana de Dret Esportiu.

*Renta de no residentes y sobre el Patrimonio*<sup>1</sup> (en adelante, LIRPFn) y la *Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevenci3n del fraude fiscal*<sup>2</sup>, con entrada en vigor el 1 de enero de 2007 y el 1 de diciembre de 2006 respectivamente. En el momento de redactar estas lneas todav3a no se ha publicado un nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas F3sicas (en adelante, RIRPF), estando en vigor, en lo no derogado, el *Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio*<sup>3</sup>.

## **II.- CONCEPTO DE DEPORTISTA PROFESIONAL.**

Conviene, aunque de forma somera, hacer un repaso cronol3gico sobre la calificaci3n de relaci3n laboral de los deportistas profesionales<sup>4</sup>. La *Ley 16/1976, de 8 de abril, de Relaciones Laborales*, configur3 a los deportistas profesionales como trabajadores por cuenta ajena a3n cuando fuera una relaci3n especial. Posteriormente, la *Ley 8/1980, de 10 de marzo, del Estatuto de los Trabajadores (ET)*, reiter3 esta calificaci3n en su art3culo 2.1 d). Por mandato de la *Ley 32/1984, de modificaci3n de ciertos art3culos del ET*, se regularon las relaciones laborales de car3cter especial, entre las cuales se encuentra el hoy todav3a vigente *Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio*<sup>5</sup>, por el que se regula la relaci3n laboral de car3cter especial de los deportistas profesionales. Posteriormente, se aprob3 el *Real Decreto Legislativo 1/1995*<sup>6</sup>, de 24 de marzo, *Texto Refundido del Estatuto de los Trabajadores*, norma que es de aplicaci3n cuando no sea incompatible con la naturaleza especial de la relaci3n laboral especial, al igual que las otras normas laborales generales.

El art3culo 1 del *RD 1006/85*, define a los deportistas profesionales como “... quienes en virtud de una relaci3n establecida con car3cter regular, se dediquen voluntariamente a la pr3ctica del deporte por cuenta y dentro del 3mbito de organizaci3n y direcci3n de un club o entidad deportiva a cambio de una retribuci3n”.

Se observa que el concepto de deportista profesional no depende de la categor3a en que milite el equipo deportivo, “sino que la calificaci3n de los servicios como profesionales est3 en funci3n de que se cumplan los requisitos establecidos por el art3culo 1.2º del *RD 1006/85*, esto es, la prestaci3n dentro del 3mbito de direcci3n y organizaci3n del club, y la percepci3n como contraprestaci3n de una retribuci3n

---

<sup>1</sup> BOE de 29 de noviembre de 2006.

<sup>2</sup> BOE de 30 de noviembre de 2006.

<sup>3</sup> BOE de 4 de agosto de 2004.

<sup>4</sup> Sobre los aspectos laborales de los deportistas profesionales, citamos, entre otros, los trabajos de R.ROQUETA BUJ: “*El trabajo de los deportistas profesionales*”. Tirant lo Blanch. Valencia. 1996; L. CORDERO SAAVEDRA, “*El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*”. Lex Nova. Valladolid. 2001; M.A. PURCALLA BONILLA y R. RODR3GUEZ S3NCHEZ: “*Los derechos colectivos de los deportistas profesionales: algunos problemas derivados de su ejercicio*” en AA.VV.: “*La prestaci3n de servicios por deportistas profesionales*”, coordinada por E. BOSCH CAPDEVILA. Tirant lo Blanch. Valencia. 2006; L. GARC3A PONDAL: “*La negociaci3n colectiva en el f3tbol espa3ol*” en AA.VV, “*Cuestiones jur3dicas actuales sobre el f3tbol espa3ol*”, coordinados por A. ORTEGA GIM3NEZ y A. L3PEZ 3LVAREZ. Bosch. Barcelona. 2006.

<sup>5</sup> Publicado en el BOE n3mero 153, de 23 de junio, con correcci3n de errores en los BBOO n3meros 154 y 159, de 29 de junio y 4 de julio.

<sup>6</sup> Publicado en el BOE n3mero 75, de 29 de marzo



*económica, que va más allá de la mera compensación de los gastos derivados de la práctica del deporte*<sup>7</sup>.

Por tanto, es lo suficientemente amplio para englobar tanto a los deportistas que perciben por su actividad grandes ingresos, como los que son retribuidos con cantidades mucho más modestas. Ahora bien, en sede tributaria, la calificación de los rendimientos no viene condicionada por un importe más o menos alto. La norma tributaria definirá el tipo de rendimiento independientemente de su cuantía.

### **III.- DEPORTISTAS PROFESIONALES. SU RESIDENCIA FISCAL.**

#### **1. Régimen general**

Los ingresos derivados de sueldos y otras retribuciones salariales y los procedentes de los derechos de imagen de los deportistas pueden ser sometidos al impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante IRPF) y al impuesto sobre la renta de no residentes (en adelante IRNR), según sea aquel tenga su residencia habitual en España o no. Es necesario, pues, conocer cuando se tiene esa condición en sede tributaria.

El artículo 8 de la LIRPF<sup>8</sup>, establece quien tendrá la consideración de contribuyente por el IRPF señalando que la tendrán las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español y no perderán esta condición, la de contribuyente, los nacionales españoles que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, aplicándose esta regla en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

El artículo 9 de la ley entiende que una persona física tendrá su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:

" ...

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

<sup>7</sup> Sentencia TSJ Cataluña, Sala de lo Social. Resolución 6012/2005, de 11 de julio de 2005, que sirve por todas.

<sup>8</sup> "Artículo 8. Contribuyentes.

1. Son contribuyentes por este impuesto:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley.

2. No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

3. ..."

*Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.*

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

*Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.*

*2. No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley<sup>9</sup> y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte”.*

Consecuencia de ello,

- 1) los profesionales de deportes colectivos cuyos clubes o sociedades deportivas sean españoles, tendrán su residencia en España y, por ello, sujetos al IRPF por la totalidad de sus ingresos, con independencia de su nacionalidad, ello con dos matices (i) en el año de incorporación del deportista, o en algunos casos de finalización, puede que no llegue a residir en España los 183 días previstos en el artículo 8 LIRPFn, por lo que sería considerado no residente siéndole de aplicación el IRNR (ii) opte tributar por el IRNR si se dan las condiciones que citaré más adelante.
- 2) Los deportistas profesionales de deportes individuales, tendrán su residencia en España si residen en ella más de 183 días, radique en España el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos o vía presunción por la residencia del cónyuge e hijos menores que de él dependan. No obstante, podrá acreditar su residencia fiscal en otro país y, caso que éste sea considerado como paraíso fiscal, la Administración podrá exigir que pruebe su permanencia más de 183 días en aquel durante el año natural.

<sup>9</sup> Artículo 10. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio extranjero.

*1. A los efectos de esta Ley, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:*

- a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.*
- b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.*
- c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.*
- d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.*

## 2. Régimen especial aplicable a trabajadores desplazados a territorio español

La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social<sup>10</sup> añadió un nuevo apartado al artículo 9, que establecía quienes eran contribuyentes del impuesto, de la Ley 40/1998 del IRPF, hoy derogada. Se trataba de incorporar a nuestro ordenamiento jurídico tributario una disposición para incentivar la entrada en España de directivos no residentes altamente cualificados. En su mérito, se permitía a ellos, así como otros asalariados y a deportistas, fijar su residencia en España pudiendo optar por gravar su renta de acuerdo a la tarifa progresiva prevista en el IRPF, pudiendo alcanzar el 45%, o bien tributar por un tipo fijo del 25%, que era la novedad establecida.

La LIRPFn mantiene esta regulación, pero con un cambio sistemático y de tipo de gravamen ya que la traslada al ámbito de los regímenes especiales, en concreto en el artículo 93, sobre "Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español" y el tipo de gravamen pasa a ser del 24%<sup>11</sup>. Legaliza, además, algunos de los requisitos y condiciones regulados en los artículos 111 a 118 del Reglamento del Impuesto<sup>12</sup>.

En su virtud, los deportistas profesionales que adquieran su residencia fiscal en España, como consecuencia de su desplazamiento a este territorio, pueden optar por tributar por el IRPF o por el IRNR durante el período en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan las condiciones siguientes:

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

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo. Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este, y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español. Al literal de la norma debe entenderse que los deportistas transfronterizos quedan excluidos.

c) Que los trabajos se realicen efectivamente en España, entendiéndose cumplido este requisito aun cuando parte de los trabajos se presten en el extranjero, siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos no exceda del 15% de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural pudiéndose elevar al 30% caso de sociedades del grupo.

<sup>10</sup> BOE de 31 de diciembre de 2003

<sup>11</sup> De acuerdo con el nuevo redactado del artículo 25 de la LIRNR introducido por la Disposición final tercera de la Ley 35/2006.

<sup>12</sup> Aprobados e introducidos por el artículo único del RD 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el RD 1775/2004, de 30 de julio, para regular el régimen especial de tributación por el IRNR, y se eleva el porcentaje de gastos de difícil justificación de los agricultores y ganaderos en estimación directa simplificada (BOE de 11 de junio de 2005).

d) Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España.

e) Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El deportista profesional tiene la consideración de contribuyente residente, contribuyente por el IRPF, pero calcula sus impuestos de acuerdo con lo establecido y con el tipo de gravamen en el IRNR. Su obligación será real, sólo tributará por las rentas obtenidas en España<sup>13</sup>. Asimismo, quien opte por esta tributación, quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El régimen es voluntario y se permite, una vez realizada la opción, su renuncia<sup>14</sup> y la exclusión por incumplimiento de las condiciones<sup>15</sup>. Tanto la renuncia como la exclusión impiden la vuelta al régimen. Además, al terminar el plazo, cinco años más el del ejercicio de la opción, no se puede volver otra vez al incumplir la condición de no haber sido residente antes.

Ni el redactado primigenio ni el actual del artículo 93 LIRPFn, aclaran la extensión del régimen al resto de miembros integrantes de la unidad familiar. Para Chico de la Cámara<sup>16</sup> "sólo resulta aplicable al impatriado (es decir, a la persona individual asalariada) por lo que no podrán beneficiarse de este régimen el resto de miembros de la unidad familiar" (salvo que en el cónyuge concurren también los requisitos para acogerse al régimen especial) y por ello se basa tanto en el silencio de la norma como por constatación que en los modelos aprobados por el Ministerio de Economía y Hacienda<sup>17</sup>, impresos 149 y 150, para comunicar la opción, renuncia o exclusión y el documento de ingreso o devolución no existe casilla alguna para la opción del resto de miembros de la unidad familiar.

Esta norma benefició, y sigue beneficiando, a los clubes y sociedades anónimas deportivas puesto que es habitual que negocien con el deportista una retribución libre de impuestos<sup>18</sup>. Si el tipo de gravamen máximo con la nueva norma en el IRPF es del 43%, el ahorro para los clubes puede ser cercano a los 20 puntos porcentuales<sup>19</sup>.

<sup>13</sup> Artículo 112 RIRPF.

<sup>14</sup> Artículo 115 RIRPF.

<sup>15</sup> Artículo 116 RIRPF.

<sup>16</sup> CHICO DE LA CÁMARA. P. "Los regímenes tributarios especiales que concede nuestro sistema tributario a los deportistas para favorecer la generación de rentas en nuestro país". Revista Jurídica del Deporte y Entretenimiento, núm. 17, tomo 2/2006. Thomson Aranzadi. Pamplona.

<sup>17</sup> OM 1731/2005, de 10 de junio

<sup>18</sup> A pesar de ello, el contribuyente y obligado seguirá siendo el deportista. El artículo 21 del RD 1006/1985 establece que "en lo no regulado por el presente RD serán de aplicación el Estatuto de los Trabajadores ...". El artículo 26.4 del TR del ET prevé que "todas las cargas fiscales y de la Seguridad Social a cargo del trabajador serán satisfechas por el mismo, siendo nulo todo pacto en contrario".

<sup>19</sup> En efecto, si un deportista profesional pacta la cláusula "libre de impuestos" y la cantidad acordada es de 1.000.000 € netos anuales, una simple operación aritmética nos hará encontrar el bruto que debería abonársele. De manera simplificada. (i) Ejemplo de tipo de gravamen máximo en el IRPF (43%):  $1.000.000/0,57 = 1.754.385,97$  €/año. (ii) Ejemplo de tipo de gravamen por el IRNR (24%):  $1.000.000/0,76 = 1.315.789,47$  €/año. La diferencia entre uno y otro régimen es de 438.596,5 € que puede ahorrarse la entidad pagadora.

Su promulgación y entrada en vigor fue discutida por parte de la doctrina, tanto por el procedimiento, la llamada Ley de acompañamiento, como por una posible conculcación de los artículos 14 y 31.1 de la Constitución por cuanto los que puedan acogerse a la norma podrían tener una menor presión fiscal que otros residentes con iguales rendimientos.

La exigencia de residencia fuera de España del beneficiado de al menos diez años da un trato discriminatorio a los deportistas españoles y algunos no nacionales que hayan sido residentes. Efectivamente, no acostumbra a ser ni habitual ni sencillo que un deportista español esté diez años residiendo fuera de España y vuelva para seguir con su actividad deportiva profesional. Aún cuando cada vez más común, hasta hace pocas fechas eran contados los deportistas nacionales, sobre todo de alto nivel, que marchaban al extranjero. Si los que se han desplazado vuelven a España estando todavía esta norma en vigor y no hubieran pasado diez años desde su marcha, no tendrían posibilidad de optar por este régimen. También se encontrarían en el mismo caso nacionales de otros estados cuando, después de haber estado jugando en equipos españoles, marchan durante unos años, menos de diez, a equipos extranjeros y, posteriormente, volvieren a fichar por un club o sociedad deportiva española. En cambio, cualquier deportista que llegue por primera vez puede acogerse a la opción.

La norma será de aplicación en las actividades deportivas desarrolladas mediante contrato de trabajo. En los deportes colectivos (fútbol, baloncesto, balonmano, rugby, etc) la existencia de contrato laboral es clara. Más problemática es su aplicación en deportes individuales (tenis, golf, etc) en los que no existe tal contrato.

Una vez siendo residente y habiendo optado, como ya apuntó Chico de la Cámara<sup>20</sup> *“resulta indiferente que el deportista una vez afincado en España y beneficiado por la aplicación de la norma decida cambiarse a otra entidad radicada también en nuestro país”*.

Ahora bien, ya he dicho anteriormente, el deportista profesional lo es tanto el que percibe unos emolumentos elevados como el que los obtiene más modestos. La elección por una tributación u otra no debe resultar, en ciertas ocasiones, sencilla.

Caso que los rendimientos no sean muy altos puede ser más óptimo para el deportista tributar por el IRPF. La Ley sólo señala los rendimientos del trabajo. Excluye, por tanto, otros rendimientos que puede obtener un deportista profesional, ya sean de capital o de actividades económicas. Ello no implica que éstas no tributen por el régimen que ha optado, pero lo que puede ahorrarse en la tributación de los rendimientos del trabajo si se acoge a las normas del IRNR, puede perderse en la tributación de los otros rendimientos o ganancias por el mismo impuesto donde los tipos de gravamen son superiores a los del IRPF. Además, en el IRPF podrá aplicar las reducciones, el mínimo familiar, por ejemplo, y otros beneficios fiscales previstos en su ley reguladora como puede ser, entre otros, la deducción por adquisición de vivienda habitual, cosa que no pueden hacer los que han optado por tributar por el IRNR.

<sup>20</sup> CHICO DE LA CÁMARA, P. *“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 deportistas de élite”*. Revista Española de Derecho Deportivo, núm. 12. 2004, págs. 247-264. Aranzadi. Pamplona.

### 3. Opci3n para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Uni3n Europea.

La Comisi3n Europea, el 21 de diciembre de 1993 formul3 una Recomendaci3n<sup>21</sup> para que los estados miembros evitaran discriminar fiscalmente a una persona f3sica residente en un Estado miembro pero que obtuviera la mayor parte de sus rendimientos en otro Estado miembro.

Por otro lado, el 14 de abril de 1993, el Bundesfinanzhof (Tribunal alem3n) plante3 diversas cuestiones prejudiciales al Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas sobre la normativa tributaria alemana. Este, en Sentencia de 14 de febrero de 1995<sup>22</sup> declar3 que la normativa alemana era contraria al art3culo 48 del entonces *Tratado de la CEE*<sup>23</sup> por cuanto discriminaba por raz3n de nacionalidad en cuanto que una persona que obten3a la mayor parte de sus rentas en un Estado en el que no resid3a fiscalmente, no pod3a disfrutar de los mismos beneficios fiscales que los residentes.

El art3culo 33 de la LIRNR<sup>24</sup> incorpor3, para evitar esta discriminaci3n, la opci3n de tributar en calidad de contribuyente por el IRPF, siempre que tenga fijado o residencia habitual en otro Estado miembro de la UE (excluidos para3s fiscales) y que haya obtenido durante el ejercicio en Espa3a, por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades econ3micas, como m3nimo, el 75% de la totalidad de su renta, siempre que tales rentas hayan tributado efectivamente durante el per3odo por el IRNR.

La renta gravable estar3 constituida por la totalidad de las rentas netas obtenidas en Espa3a.

El tipo de gravamen ser3a el tipo medio resultante de aplicar las normas del IRPF a la totalidad de las rentas obtenidas teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares. Asimismo, pueden acogerse a las normas sobre tributaci3n conjunta previstas en el impuesto.

En resumen, un deportista profesional residente en otro Estado miembro de la Uni3n Europea, que obtenga la mayor parte de sus rendimientos en Espa3a podr3 optar por tributar por el IRNR, sin reducciones, o por el IRPF, con reducci3n de los m3nimos personal y familiar.

## IV.- RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

### 1. Rendimientos 3ntegros del trabajo

<sup>21</sup> Recomendaci3n 94/79/CE, de 21 de diciembre de 1993, de la Comisi3n Europea, sobre el r3gimen tributario de determinadas rentas de las personas f3sicas no residentes, obtenidas en un Estado miembro distinto de aqu3l donde residen (DOCE L., num. 39, de 10 de febrero de 1994)

<sup>22</sup> Asunto Schumacker.

<sup>23</sup> Actualmente, art3culo 39 del Tratado de la Uni3n Europea.

<sup>24</sup> Actualmente, art3culo 46 del TRIRNR.



El artículo 17 de la LIRPFn considera rendimientos íntegros del trabajo *“todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”*. El mismo artículo relaciona una serie de contraprestaciones que deben incluirse o tienen la consideración de rendimientos del trabajo.

Las retribuciones pueden pactarse en convenio colectivo o en contrato individual.

Según establece el artículo 8 del *RD 1006/85*, tienen la consideración legal de salario *“todas las percepciones que el deportista reciba del club o entidad deportiva, bien sea en metálico o en especie, como retribución por la prestación de sus servicios profesionales. Quedan excluidas aquellas cantidades que con arreglo a la legislación laboral vigente no tienen carácter salarial”*.

Sin ánimo de relacionar exhaustivamente todas las contraprestaciones que tienen el carácter de rendimientos del trabajo, conviene citar algunas<sup>25</sup>:

- a) Conceptos salariales: prima de contratación o de fichaje, prima por partido u otras primas especiales, sueldo mensual, pluses de antigüedad, pagas extraordinarias, retribuciones que complementan la prestación de la Seguridad Social o Mutualidad patronal caso de baja por incapacidad temporal, y, en su caso, si el jugador no ha cedido la explotación de sus derechos de imagen a terceros, lo que perciba del club o sociedad deportiva por su utilización con finalidad económica.
- b) Premio de antigüedad.
- c) Premios por clasificación.
- d) Indemnizaciones por causa de muerte o invalidez permanente absoluta caso que el hecho tenga relación directa con la práctica deportiva. Estas indemnizaciones son compatibles con otras percepciones, prestaciones o subsidios a las que tuviera derecho ya sean de la Seguridad Social u otra entidad pública o privada.
- e) Percepciones por cesiones temporales o definitivas. El artículo 11.4 del RD 1006/85 establece que si la cesión temporal tuviera lugar mediante contraprestación económica, el deportista tendrá derecho a percibir la cantidad acordada en pacto individual o colectivo, que no podrá ser inferior al 15 por 100 bruto de la cantidad estipulada. En el supuesto de cesión recíproca de deportistas, cada uno de ellos tendrá derecho, como mínimo, frente al club de procedencia, a una cantidad equivalente a una mensualidad de sus retribuciones periódicas, más una doceava parte de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidos durante el último año. Por el artículo 13 a) del RD 1006/85, si la extinción por mutuo acuerdo

---

<sup>25</sup> La relación es la que figura en la mayoría de los Convenios Colectivos de deportes profesionales, entre ellos el Convenio Colectivo para la actividad del fútbol profesional, aprobado por Resolución de la Dirección General de Trabajo de 22 de junio de 1998 (denunciado y en negociación uno nuevo); el Convenio Colectivo de trabajo ACB-ABP para la actividad del baloncesto profesional, aprobado por Resolución de la Dirección General de Trabajo de 18 de enero de 1994; el Convenio Colectivo para el profesional del Balonmano, aprobado por Resolución de la Dirección General de Trabajo de 14 de mayo de 1998; el Convenio Colectivo para la actividad de Ciclismo Profesional, aprobado por Resolución de la Dirección General de Trabajo de 21 de diciembre de 2001.

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 estipulada.

- f) Acceso libre a estadios o localidades para partidos o eventos en los que participe el club.

Éstas son, sin carácter exhaustivo, las principales o habituales retribuciones de los deportistas profesionales por parte de sus clubes o SAE. Ahora bien, el deportista también puede participar en las llamadas selecciones nacionales o territoriales. Por esta participación, ya sea en competición oficial o no, percibe una compensación.

Por la *Ley del Deporte*, es obligatoria la participación en las selecciones nacionales<sup>26</sup>.

No está prevista la intervención en estas selecciones en el RD 1006/85 ni en las notas definitorias de deportista profesional en él contenidas, por lo que éste no sería de aplicación.

Ahora bien, la participación de los deportistas en las selecciones nacionales o territoriales no comporta que ordenen por cuenta propia los medios de producción y de recursos humanos. Si así fuera cabría calificar los rendimientos como de actividades económicas. Es la Federación la que realiza esa ordenación. Por tanto, no cabe otra posibilidad que, en base al artículo 17.1 LIRPFn, considerar estas percepciones como rendimientos del trabajo. La Dirección General de Tributos (DGT), en Contestaciones de 25 de octubre de 2001<sup>27</sup> y 21 de enero de 2002<sup>28</sup>, también las considera rendimientos del trabajo.

## 2. Porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo

La regla general es que los ingresos íntegros del trabajo se computen en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación alguno de los porcentajes de reducción previstos y siempre que la prestación no se perciba en forma de renta<sup>29</sup>.

El artículo 18.2 de la LIRPFn establece un porcentaje de reducción del 40% *“en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a)”*<sup>30</sup> de

<sup>26</sup> Artículo 47.1 de la *Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte*.

<sup>27</sup> Consulta 1916-01

<sup>28</sup> Consulta 0064-02

<sup>29</sup> Artículo 18.1 LIRPFn

<sup>30</sup> Artículo 17.2. *En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:*

*a) Las siguientes prestaciones:*

*1.ª Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.*

*2.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares.*

esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan”.

En materia de rendimientos irregulares se aprecia que la nueva norma no incorpora novedades. El sistema ideado por el legislador para evitar un exceso de tributación de las rentas obtenidas de forma irregular en el tiempo dada la progresividad de los tipos de gravamen, fue el hacer tributar sólo un porcentaje de esas rentas.

El porcentaje de reducción previsto, del 40%, implica que se integran como rendimientos íntegros del trabajo el 60% de su importe.

Como se aprecia, la Ley excluye las prestaciones de sistemas de previsión social, previstos en el artículo 17.2 a), que tienen su propio régimen de reducción.

Del redactado del artículo 18.2, este tipo de rentas pueden ser de dos tipos:

- 1) Rendimientos obtenidos con periodo de generación superior a dos años y no obtenidos de forma periódica o recurrente.
- 2) Rendimientos obtenidos de forma irregular, que deben ser calificados como tales reglamentariamente.

Particularizando en deportistas profesionales, los rendimientos que pueden ser objeto de esta reducción del 40% serían, principalmente, los siguientes:

---

3.<sup>a</sup> Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.

4.<sup>a</sup> Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social, cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, u objeto de reducción en la base imponible del Impuesto.

En el supuesto de prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de dichos contratos, se integrarán en la base imponible en el importe de la cuantía percibida que exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del Impuesto, por incumplir los requisitos subjetivos previstos en el párrafo a) del apartado 2 del artículo 51 o en la disposición adicional novena de esta Ley.

5.<sup>a</sup> Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión social empresarial.

Asimismo, las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador.

6.<sup>a</sup> Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión asegurados.

7.<sup>a</sup> Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los seguros de dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

- 1) Rendimientos con periodo de generaci3n superior a dos a1os y no obtenidos de forma peri3dica o recurrente:
  - a) Premios de antigüedad.
  - b) Importes de los partidos o eventos de homenaje.
  - c) Indemnizaciones percibidas por despido.

- 2) No se consideran rendimientos con período de generaci3n superior a dos a1os:

Las primas de contrataci3n y fichaje. La resoluci3n de la DGT con fecha de salida 26 de febrero de 2004<sup>31</sup>, en el caso de un futbolista, despu3s de transcribir el art3culo 26 del Convenio Colectivo de los futbolistas profesionales<sup>32</sup> y el art3culo 17 de la Ley 40/98 (hoy art3culo 18 LIRPFn), considera que *“la citada prima no est3 vinculada a la existencia de un periodo de generaci3n superior a dos a1os, sino que surge “ex novo” con la firma del contrato entre el futbolista profesional y el Club o SAE como un derecho econ3mico del mencionado contrato y sin que sea necesaria la existencia de un periodo temporal superior a dos a1os para tener derecho a ella”*, negando, por tanto, la aplicaci3n de cualquier reducci3n, ya sea la de periodo de generaci3n superior a dos a1os como la de de notoriamente irregular.

- 3) Rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

A la fecha de redactar estas l3neas todav3a no ha sido aprobado un nuevo Reglamento del IRPF, siendo vigente el RD 1775/2004, de 30 de julio, del que s3lo se han modificado los art3culos correspondientes a las retenciones e ingresos y pagos a cuenta aplicables desde el 1 de enero de 2007<sup>33</sup>.

El art3culo 10 del RIRPF considera rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando se imputen en un 3nico periodo impositivo, exclusivamente (cito s3lo los aplicables a deportistas profesionales) los siguientes:

- Las indemnizaciones derivadas de los reg3menes p3blicos de Seguridad Social por lesiones siempre que no sean invalidantes.

<sup>31</sup> N3mero de consulta 0414-04.

<sup>32</sup> Convenio Colectivo que regula las condiciones laborales de los futbolistas profesionales. Art3culo 26: define a la prima de contrataci3n o fichaje como *“la cantidad estipulada de com3n acuerdo entre el Club o Sociedad An3nima Deportiva y el futbolista profesional, por el hecho de suscribir el Contrato de Trabajo. Su cuant3a deber3 constar por escrito en el mismo, as3 como los periodos de pago. En el supuesto que no pudiera determinarse la cantidad imputable a cada a1o de vigencia del Contrato, cuando 3ste sea superior a uno, se entender3 que es igual al cociente que resulte de dividir la cantidad estipulada por los a1os de vigencia inicialmente pactados”*.

<sup>33</sup> Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre, por el que se modifican, en materia de pagos a cuenta, el Reglamento del IRPF, aprobado por el RD 1775/2004, de 30 de julio; el RD 2146/2004, de 5 de noviembre, por el que se desarrollan las medidas para atender los compromisos derivados de la celebraci3n de la XXXII edici3n de la Copa Am3rica en la ciudad de Valencia; el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el RD 1777/2004, de 30 de julio y el Reglamento del IRNR, aprobado por el RD 1776/2004, de 30 de julio (BOE 23 de diciembre de 2006).

- Las indemnizaciones, por el mismo tipo de lesiones, es decir, no invalidantes o por incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, satisfechas por los clubes o SAE.
- Cantidades satisfechas por el club o la SAE por resoluci3n de mutuo acuerdo de la relaci3n laboral. El art3culo 13 a) del RD 1006/85 establece que *“si la extinci3n por mutuo acuerdo tuviese por objeto la cesi3n definitiva del deportista a otro club o entidad deportiva, se estar3 a lo que las partes pacten sobre condiciones econ3micas de conclusi3n del contrato; en ausencia de pacto la indemnizaci3n para el deportista no podr3 ser inferior al 15 por 100 bruto de la cantidad estipulada.*

### 3. Rendimiento neto del trabajo

Los rendimientos netos se obtendr3n por la diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles.

Si s3lo tuvi3ramos en mente a los deportistas profesionales de 3lite citar los gastos que son deducibles de los rendimientos 3ntegros parecer3a innecesario. Como no todos los deportistas profesionales perciben importantes emolumentos, procede indicar cu3les son los gastos deducibles de los rendimientos 3ntegros del trabajo.

Est3n establecidos en el art3culo 19 de la LIRPFn, y, los que pueden afectar a los deportistas profesionales, son los siguientes:

- a) Las cotizaciones a la Seguridad Social.
- b) Las cuotas satisfechas a sindicatos.
- c) Los gastos de defensa jur3dica derivados directamente de litigios suscitados en la relaci3n del deportista con la persona, club, SAE u otra entidad de la que percibe los rendimientos, con el l3mite de 300 euros anuales.

### 4. Reducci3n por obtenci3n de rendimientos del trabajo

La ubicaci3n de estas reducciones en el momento de calcular el rendimiento neto en lugar de reducir la base imponible, como ocurr3a con la Ley 40/98, es una novedad relativa de la actual Ley. En efecto, el r3gimen, o al menos parte del mismo, era el recogido en la ya lejana Ley 18/91 del IRPF.

Prev3 el Art3culo 20 LIRPFn que el rendimiento neto del trabajo *“se minorar3 en las siguientes cuant3as:*

- a) *Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 9.000 euros: 4.000 euros anuales.*
  - b) *Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 9.000,01 y 13.000 euros: 4.000 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 9.000 euros anuales.*
  - c) *Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo superiores a 13.000 euros o con rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros: 2.600 euros anuales.*
2. *Se incrementar3 en un 100 por ciento el importe de la reducci3n prevista en el apartado 1 de este art3culo, en los siguientes supuestos:*

a) Trabajadores activos mayores de 65 años que continúen o prolonguen la actividad laboral, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

b) Contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Este incremento se aplicará en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente.

3. Adicionalmente, las personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos podrán minorar el rendimiento neto del trabajo en 3.200 euros anuales.

Dicha reducción será de 7.100 euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento”.

Tan clara es la norma que poco comentario merece.

## V. RENTAS EXENTAS

La Ley General Tributaria (LGT) define como supuestos de exención “aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”<sup>34</sup>.

El hecho imponible se ha realizado, con todos y cada uno de sus elementos pero, a pesar de ello, una ley ordena que no nazca la obligación tributaria.

El artículo 7 de la LIRPFn relaciona una serie de rentas que declara exentas. De ellas, pueden ser obtenidas por deportistas profesionales las siguientes:

1. Indemnizaciones por responsabilidad civil. Están exentas “Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

Igualmente estarán exentas las indemnizaciones por idéntico tipo de daños derivadas de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas gasto deducible por aplicación de la regla 1.ª del apartado 2 del artículo 30 de esta Ley, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre<sup>35</sup>. ”

<sup>34</sup> Artículo 22 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003).

<sup>35</sup> Es el conocido como Baremo. En él se recoge un sistema legal de delimitación cuantitativa del importe de las indemnizaciones exigibles como consecuencia de la responsabilidad civil en que se incurre con motivo de la circulación de vehículos a motor. Este sistema indemnizatorio se impone en todo caso, con independencia de la existencia o inexistencia de seguro y de los límites cuantitativos del aseguramiento obligatorio, y se articula a través de un cuadro de importes fijados en función de los distintos conceptos indemnizables que permiten, atendidas las circunstancias de cada caso concreto y dentro de unos márgenes máximos y mínimos, individualizar la indemnización derivada de los daños sufridos por las personas en un accidente de circulación. Constituye, por tanto, una cuantificación legal del *daño causado* a

Gen3ricamente, la indemnizaci3n se produce por la p3rdida de una espec3fica capacidad de producir renta derivada de un hecho involuntario del contribuyente, ya que se realiza por un tercero y del que nace la responsabilidad civil.

Particularizando, cuando un deportista profesional sufra un da1o f3sico producida por una intervenci3n dolosa o culposa, no fortuita, de otros deportistas, de espectadores o por personas f3sicas o jur3dicas que tengan que responder por lesiones producidas in itinere, en instalaciones deportivas y esa responsabilidad y la indemnizaci3n sea reconocida legal o judicialmente, su percepci3n estar3 exenta del impuesto.

Lo que exceda de la cantidad legal o judicialmente reconocida estar3 sujeta y no exenta del impuesto.

2. Despido o cese del trabajador. Las indemnizaciones *"por despido o cese del trabajador, en la cuant3a establecida con car3cter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecuci3n de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.*

*Quando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliaci3n, estar3n exentas las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiera correspondido en el caso de que este hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas.*

Es sin duda, uno de los puntos m3s conflictivos del estudio.

Se1ala Cordero Saavedra<sup>36</sup> que *"de especial relevancia es, en este caso, la conexi3n normativa entre norma fiscal y norma laboral, evitando tratamientos dispares que pudieran llevar a incongruencias normativas"*.

A pesar que la cuant3a exenta est3 determinada en la norma, no por ello, en ocasiones, la jurisprudencia y la doctrina administrativa han resuelto negativamente a los intereses de los deportistas como veremos.

De acuerdo con el art3culo 1 del RIRPF, *"el disfrute de la exenci3n (...) quedar3 condicionado a la real efectiva desvinculaci3n del trabajador (deportista). Se presume, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculaci3n cuando en los tres a1os siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa (club, SAE u otra entidad deportiva) u a otra empresa vinculada, (...) siempre que en el caso en que la vinculaci3n se defina en funci3n de la relaci3n socio-sociedad, la participaci3n sea igual o superior al 25%, o al 15% si se trata de valores negociados en mercados secundarios oficiales de valores espa1oles"*.

Se1alar3 las causas extintivas del contrato, por despido o cese del deportista, previstas en el RD 1006/85 que comportan indemnizaci3n y analizaremos su posible exenci3n.

---

que se refiere el [art3culo 1.902 del C3digo Civil](#), y de la responsabilidad civil a que hace referencia el [art3culo 116 del C3digo Penal](#).

<sup>36</sup> CORDERO SAAVEDRA, L. *"El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales"*. Lex Nova. Valladolid. 2001. p3g. 184.

(i) Por disolución o liquidación del club o de la entidad deportiva correspondiente, por acuerdo de la Asamblea General de Socios. En estos casos se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 51 del *Texto Refundido de la Ley Reguladora del Estatuto de los Trabajadores*<sup>37</sup> (ET).

El procedimiento del artículo 51 del ET es el derivado de la extinción por causas económicas, técnicas, organizativas o de producción.

La indemnización prevista será de veinte días por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año y con un máximo de doce mensualidades<sup>38</sup>.

Entiendo que las cantidades recibidas, con los límites indicados en el apartado anterior, están exentas en la misma opinión que las expuestas por Urquizu Caballé<sup>39</sup> y Cordero Saavedra<sup>40</sup>.

(ii) Por crisis económica del club o entidad deportiva que justifique una reestructuración de la plantilla de deportistas, de acuerdo con el procedimiento mencionado en el apartado precedente. Asimismo, por crisis de otro tipo que impida el normal desarrollo de la actividad del club o entidad deportiva mediante el mismo procedimiento administrativo<sup>41</sup>.

Es una circunstancia similar a la anterior y con la misma indemnización, por lo que me remito a lo que dije anteriormente.

(iii) Por despido del deportista<sup>42</sup>. Si el despido fuera procedente, por aplicación del artículo 55.7 del ET, no cabría indemnización, por lo que sólo puede referirse a la indemnización percibida por despido improcedente y sin posibilidad de readmisión<sup>43</sup>.

En este caso, el artículo 15.1 del RD 1006/85 establece que el deportista profesional *“tendrá derecho a una indemnización, que a falta de pacto se fijará judicialmente, de al menos dos mensualidades de sus retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidos durante el último año, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, por año de servicio. Para su fijación se ponderarán las circunstancias concurrentes, especialmente la relativa a la remuneración dejada de percibir por el deportista a causa de la extinción anticipada de su contrato”*.

Advierte ya Cordero Saavedra<sup>44</sup> la dificultad fiscal que se plantea cuando la norma fiscal determina como exenta la legalmente prevista, quedando sujeta la excedente, y la norma laboral especial señala un parámetro mínimo, pero que para ajustarse al verdadero derecho que corresponde al deportista habrá que estar a lo

<sup>37</sup> Artículo 13. e) RD 1006/85

<sup>38</sup> Artículo 51.8 ET

<sup>39</sup> URQUIZU CAVALLE, A. *“La tributación de los rendimientos del deportista profesional”* en *“La prestación de servicios por deportistas profesionales”* AA.VV. Coordinada por BOSCH CAPDEVILA, E. Tirant monografías. Valencia. 2006. pág 241.

<sup>40</sup> CORDERO SAAVEDRA, L. *“El deportista profesional ...”* ob. cit, pág. 187

<sup>41</sup> Artículo 13. f) ET

<sup>42</sup> Artículo 13. h) TRET

<sup>43</sup> Sobre la imposibilidad de la readmisión ver la STS de 21 de enero de 1992.

<sup>44</sup> CORDERO SAAVEDRA, L. *“El deportista profesional ...”* ob. cit., pág. 189



que la norma especial fija y exigiendo la ponderación con arreglo a las circunstancias concurrentes. Para él se presentan dificultades jurídicas para precisar el monto exento. La opinión de otros autores no es unánime. Magraner Moreno<sup>45</sup> y Cazorla Prieto y Corcuera Torres<sup>46</sup> interpretan que estará exento el mínimo fijado en el *RD 1006/85*. Urquizu Cavallé<sup>47</sup> recogiendo la STS de 21 de diciembre de 1995 y la doctrina administrativa, manifiesta que, consecuencia de ellas, la indemnización está plenamente sujeta al impuesto.

La STS de 21 de diciembre de 1995<sup>48</sup>, falló, sobre el tratamiento fiscal de las indemnizaciones percibidas en los supuestos de extinción de las relaciones laborales de carácter especial del personal de alta dirección, que las indemnizaciones percibidas por el cese de este personal están sujetas al impuesto.

<sup>45</sup> MAGRANER MORENO, F. *“Tributación de artistas y deportistas”*. CISS. Valencia. 1995, pág.54.

<sup>46</sup> CAZORLA PRIETO, LM y CORCUERA TORRES, A. *“Los impuestos del deporte”*. Aranzadi. Pamplona. 1999, pág. 212.

<sup>47</sup> URQUIZU CAVALLE, A. *“La tributación ...”* op. cit., págs. 241 a 244.

<sup>48</sup> Los fundamentos de derecho tercero y cuarto establecen:

“Tercero.- ... el RD 1382/1985, de 1 de agosto, llenó aquel vacío regulando los contratos laborales, de carácter especial del personal de alta dirección y contemplando, en su artículo 11, dos supuestos. El primero se refiere a la extinción del contrato por desistimiento del empresario, en cuyo caso procederá la indemnización pactada en el contrato o, “a falta de pacto, la indemnización será equivalente a siete días de salario en metálico por año de servicio, con el límite de seis mensualidades”. El segundo supuesto, supuesto contempla el despido por incumplimiento grave y culpable que, si fuese declarado improcedente, dará lugar a indemnización «en las cuantías que se hubieren pactado en el contrato, siendo en su defecto de 20 días de salario en metálico por año de servicio y hasta un máximo de 12 mensualidades».

De esta forma, resulta que tal Real Decreto no establece ningún límite, ni mínimo ni máximo, de «carácter obligatorio» respecto de las indemnizaciones del personal de alta dirección, toda vez que las señaladas en su artículo 11 son «a falta de pacto» y «en su defecto» y, por tanto, meramente subsidiarias de lo convenido, como ha tenido ocasión de decir la Sala Cuarta de este Tribunal Supremo en su Sentencia de 3 abril 1990. Ello es así porque si bien el artículo 3.1, c) del Estatuto de los Trabajadores establece la prohibición de que pueda pactarse en perjuicio del trabajador condiciones menos favorables o contrarias a las disposiciones legales o reglamentarias, su artículo 2.1, a) atribuye «carácter especial» a esta clase de prestación de servicios, y relega a un posterior Real Decreto su regulación. CUARTO.- Conjugando las anteriores normas fiscales y laborales resulta que «las indemnizaciones que constituyan compensación de la pérdida o deterioro de bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio», y por tanto no sujetas al Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, sólo son, respecto de las indemnizaciones por cese laboral, aquellas que no excedan «el límite máximo que, con carácter obligatorio, señale la legislación vigente», de donde no habiendo ningún límite máximo señalado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985 para los contratos de alta dirección, las indemnizaciones que por el cese de este personal se perciban, quedan sujetas al Impuesto por imperio de la norma general que contiene el artículo 14 de su entonces Ley reguladora. El anterior razonamiento es conforme con los reiterados pronunciamientos de esta Sala en cuanto a la sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las indemnizaciones por cese o despido del trabajador, donde se declara que no están sujetas al Impuesto las indemnizaciones que se deriven del despido o cese del sujeto pasivo hasta el límite que con carácter obligatorio señale la legislación vigente, a no ser que fuera nuevamente contratado por la misma empresa, o por otra vinculada a ella, durante los 3 años naturales siguientes a la efectividad del despido o cese -Sentencias de 13 abril y 29 octubre 1988, 2 y 20 febrero, 3 mayo y 1 julio 1989, por ejemplo -, procediendo la sujeción en otro caso”.

La DGT, en sendas resoluciones del año 2000, de 21 de noviembre, consulta núm. 2105-00, y 19 de diciembre, consulta núm. 2385<sup>49</sup>, sobre el tratamiento en el IRPF de las cantidades satisfechas en concepto de indemnización a los futbolistas profesionales, cuando el despido ha sido declarado improcedente, declara, basándose en los fundamentos tercero y cuarto de la STS de 21 de diciembre de 1995, que reproduce, la sujeción al impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta por el concepto de rendimientos del trabajo.

Más recientemente, en la Resolución 00/3279/2002, de 20 de noviembre de 2003, la Vocalía primera del Tribunal Económico-Administrativo Central, amparándose igualmente en la STS citada, declaró que dichas indemnizaciones están sujetas y no exentas en su totalidad.

No obstante, hay que indicar que en la ya reiterada sentencia del Tribunal Supremo, se emitió un voto particular disintiendo de los fundamentos tercero y cuarto, reconociendo *“la desarmonía entre el planteamiento fiscal, que sólo pretende conocer y cuantificar los daños y perjuicios y el cuadro completo de las indemnizaciones legales que se plantea desde una perspectiva distinta y no digamos nada respecto de la relación laboral especial de alta dirección, en la cual, hasta el 1 de agosto de 1985 no había vestigio alguno de indemnizaciones legales obligatorias”*.

3. Prestaciones de la Seguridad Social o que la sustituyan. Están exentas *“Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez”*.

Poca interpretación admite el precepto. Sólo indicar que no entran dentro de la exención las prestaciones complementarias a la Seguridad Social o entidades que las sustituyan que hayan sido abonadas por las entidades, clubes o SAE en las que el deportista prestaba sus servicios.

4. Becas. Están exentas *“Las becas públicas y las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero,*

---

<sup>49</sup> Para la DGT, Si, como señala el Tribunal Supremo, no existe ningún límite máximo fijado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1.382/1985, para el personal de alta dirección, de tal forma que la totalidad de las indemnizaciones satisfechas están plenamente sometidas al Impuesto, y a su sistema de retenciones a cuenta, tanto en el supuesto de desistimiento del empresario como en el de despido improcedente, el mismo tratamiento tienen las cantidades percibidas en los supuestos de despido improcedente de los deportistas profesionales. En consecuencia, las cantidades satisfechas a los deportistas profesionales en los supuestos de despido improcedente, ya sean fijadas por acuerdo ante el SMAC o judicialmente, están plenamente sujetas al Impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta, por el concepto de rendimientos del trabajo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 16 de la Ley del Impuesto. Al mismo tiempo, a dichos rendimientos del trabajo les resultará de aplicación lo previsto en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, en la medida que exista un período de generación superior a dos años, tomando a estos efectos como período de generación el número de años trabajados en el Club de Fútbol.

en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que reglamentariamente se establezcan<sup>50</sup>.

No es común, pero la posibilidad que las entidades sin fines lucrativos (no son pocos los clubes y SAE que tienen Fundaciones vinculadas) puedan otorgar becas puede servir para que algunos deportistas profesionales jóvenes puedan, cuando menos, acabar su formación reglada.

5. Premios. *Los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen, así como los premios «Príncipe de Asturias», en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Príncipe de Asturias.*

Sólo interesa el premio “Príncipe de Asturias” que incorpora una categoría de deportes.

6. Ayudas a deportistas de alto nivel. *Están exentas “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.*

El artículo 3 del RIRPF establece que estarán exentas, con el límite de 30.050,61 euros anuales, las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva con los siguientes requisitos:

- a) Que sus beneficiarios tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel, conforme a lo previsto en el *RD 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel*<sup>51</sup>.
- b) Que sean financiadas directa o indirectamente por el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español.

<sup>50</sup> La letra j) tiene un segundo párrafo que es el siguiente: “Asimismo estarán exentas, en los términos que reglamentariamente se establezcan, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquéllas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades”.

<sup>51</sup> *RD 1467/1997. Artículo 2. Definición de deporte y de deportistas de alto nivel*  
 1. *A los efectos del presente Real Decreto, se considera deporte de alto nivel la práctica deportiva que es de interés para el Estado, en tanto que constituye un factor esencial en el desarrollo deportivo, por el estímulo que supone para el fomento del deporte base, en virtud de las exigencias técnicas y científicas de su preparación y por su función representativa de España en las pruebas o competiciones deportivas oficiales de carácter internacional.*  
 2. *Se considerarán deportistas de alto nivel a quienes figuren en las relaciones elaboradas anualmente por el Consejo Superior de Deportes (CSD), en colaboración con las Federaciones deportivas españolas y, en su caso, con las Comunidades Autónomas.*

De acuerdo con el artículo 3.3 del RD 1467/1997, *“sólo podrán ser incluidos en la relación de deportistas de alto nivel, para gozar de los beneficios previstos en el presente Real Decreto, aquellos deportistas que tributen en España por obligación personal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*Tratándose de personas que no hayan estado obligadas a presentar declaración por este impuesto, su sujeción por obligación personal de contribuir podrá acreditarse mediante la correspondiente certificación expedida por el órgano competente de la Administración tributaria, previa aportación de los documentos justificativos de la residencia habitual en territorio español que les sean solicitados”.*

Corcuera Torres<sup>52</sup> acertadamente la califica como de exención extrafiscal *“ya que su establecimiento no responde a razones de técnica tributaria (...) sino que con ella se pretende favorecer una actividad que queda fuera de los fines propios de la actividad financiera en su vertiente obtención de ingresos, como es la obtención de buenos resultados por los deportistas”.*

Sobre la justificación de la exención, tras voces críticas sobre ella, y después de un análisis de la doctrina y de la jurisprudencia constitucional, el mismo autor, concluye que *“el deber de fomento del deporte alcanza de forma directa a la modalidad del deporte aficionado, aunque excluido funcionalmente el de alto nivel, pues también coopera a desarrollar el de base, por lo que la exención del artículo 7 m) de la LIRPF (hoy mismo número y letra) está justificada desde el punto de vista constitucional y no pueden, a nuestro juicio, achacársele problemas desde el punto de vista de la equidad del sistema tributario”.*<sup>53</sup>

7. Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

*“1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.*

*2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito*

<sup>52</sup> CORCUERA TORRES, A. “La exención de los deportistas de alto nivel en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Revista Jurídica del Deporte, núm. 2. 1999. Aranzadi. Pamplona. pág. 16 y ss.

<sup>53</sup> Asimismo, en otra obra del mismo autor, CAZORLA PRIETO, LM y CORCUERA TORRES, A. “Los impuestos ...” ob. cit., pág. 215, señalan que *“debería interpretarse ampliamente, de forma que se incluyeran dentro del concepto de ayuda no sólo las percibidas para preparar una competición internacional, sino también las obtenidas a posteriori”* aunque avanzan *“que no parece ser ésta la intención del ejecutivo, dada la redacción restringida incluida en el RIRPF, que sólo habla de ayudas económicas de formación o tecnificación”.*

con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

*La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.*

*Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto<sup>54</sup> cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.*

Es de aplicación en casos en que un deportista profesional se desplaza durante unos meses a actuar en una competición extranjera sin que exceda de lo prevenido en lo citado en el apartado de residencia habitual, no supere los 60.100 euros anuales y que haya un impuesto análogo al IRPF español.

## **VI. REDUCCIONES POR CONTRIBUCIONES A SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL.**

Desde hace unas décadas, los estados que cuentan con los más avanzados sistemas de seguridad social tienen el reto ante sí de conservar el sistema público de protección social.

El sistema político y económico permite compatibilizar la previsión pública y la privada. En España se comenzó a regular el sistema privado a partir del año 1987<sup>55</sup> a través de los planes y fondos de pensiones y de entidades de previsión social y seguros privados.

El fomento de los sistemas complementarios, que no sustitutivos, del sistema público de previsión social fue objeto de la recomendación 14 del "Informe de la Ponencia para el análisis de los problemas estructurales del sistema de la Seguridad

---

<sup>54</sup> Artículo 8.A. 3. b) 4º RIRPF: 4. Tendrán la consideración de dietas exceptuadas de gravamen: " *El exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España. Lo previsto en esta letra será incompatible con la exención prevista en el artículo 5 de este Reglamento*" .

<sup>55</sup> Entre otras, la Ley 8/1987, de 8 de junio de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones (LRFPF) y el RD 1307/1988 que aprueba su desarrollo reglamentario, aprobado el Texto Refundido (TRLRFPF) de aquella por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre; la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados y la Ley 66/1997, de medidas fiscales, administrativas y del Orden Social.

*Social y de las principales reformas que deben acometerse (conocido como Pacto de Toledo)”.<sup>56</sup>*

Entre otras normas dirigidas al fomento de los sistemas complementarios, destaca, por lo que a la fiscalidad de los deportistas profesionales como tales interesa, la *Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa*<sup>57</sup>, que en su artículo 13, añadió<sup>58</sup> una disposición adicional, la vigesimotercera, a la *Ley 40/98, del IRPF,*

<sup>56</sup> Aprobado por el Congreso de los Diputados el 6 de abril de 1995.

<sup>57</sup> BOE 14 de diciembre de 2000

<sup>58</sup> Artículo 13. *Mutualidad de deportistas profesionales.*

*Se añade una disposición adicional vigesimotercera a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, con la siguiente redacción:*

*'Disposición adicional vigésima tercera. Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales.*

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

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

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

*2. Aportaciones. No podrán rebasar la cantidad de 2.500.000 pesetas (15.025,30 euros) las aportaciones anuales, incluyendo las que hubiesen sido imputadas por los promotores en concepto de rendimientos del trabajo cuando se efectúen estas últimas de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio.*

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

*Jueves 14 diciembre 2000 43699 los planes de pensiones en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio.*

*4. Disposición de derechos consolidados. Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos en el artículo 8.8 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, y, adicionalmente, una vez transcurrido un año desde que finalice la vida laboral de los deportistas profesionales o desde que se pierda la condición de deportistas de alto nivel.*

*5. Régimen fiscal.*

*a) Las aportaciones, directas o imputadas, que cumplan los requisitos anteriores podrán ser objeto de reducción en la parte general de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el límite de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio y hasta un importe máximo de 2.500.000 pesetas anuales (15.025,30 euros).*

*b) La disposición de los derechos consolidados en supuestos distintos a los mencionados en el número 4 anterior determinará la obligación para el contribuyente de reponer en la base imponible las reducciones indebidamente realizadas, con la práctica de las declaraciones-liquidaciones complementarias, que incluirán los intereses de demora.*

*A su vez, las cantidades percibidas por la disposición anticipada de los derechos consolidados tributarán como rendimientos del capital mobiliario, salvo que provengan de contratos de seguro a que se refiere la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de Planes y Fondos de Pensiones, en cuyo caso tributarán como rendimientos del trabajo.*

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

**Dos.** *Con independencia del régimen especial previsto en el apartado anterior, los deportistas profesionales y de alto nivel, aunque hayan finalizado su vida laboral como deportistas profesionales o*



concepto de rendimientos del trabajo). No se admitirán aportaciones una vez finalizada la vida laboral como deportista profesional o la pérdida de deportista de alto nivel en los términos que se prevean reglamentariamente, aun cuando a falta de esta regulación. No obstante, Chico de la Cámara<sup>61</sup> interpreta que “*podrán seguir continuar realizando aportaciones, determinando como posibilidad que sean objeto de reducción de la base imponible del IRPF en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, siempre que cumplan los requisitos subjetivos que se recogen en el actual artículo 48.2 LIRPF<sup>62</sup> (...) con el límite máximo conjunto de reducción de*

---

*beneficiarias de manera única e irrevocable para cualquier contingencia. No obstante, la contingencia de muerte de la persona con discapacidad podrá generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de quienes hayan realizado aportaciones al plan de pensiones de la persona con discapacidad en proporción a la aportación de éstos.*

*2. Como límite máximo de las aportaciones, a efectos de lo previsto en el apartado 3 del artículo 5 de la presente Ley, se aplicarán las siguientes cuantías:*

*a) Las aportaciones anuales máximas realizadas por las personas con discapacidad partícipes, no podrán rebasar la cantidad de 24.250 euros.*

*b) Las aportaciones anuales máximas realizadas por cada partícipe a favor de personas con discapacidad ligadas por relación de parentesco no podrán rebasar la cantidad de 10.000 euros.*

*c) Las aportaciones anuales máximas a planes de pensiones realizadas a favor de una persona con discapacidad, incluyendo sus propias aportaciones, no podrán rebasar la cantidad de 24.250 euros.*

*La inobservancia de estos límites de aportación será objeto de la sanción prevista en el apartado 4 del artículo 36 de la presente Ley. A estos efectos, cuando concurran varias aportaciones a favor de la persona con discapacidad, se entenderá que el límite de 24.250 euros se cubre, primero, con las aportaciones de la propia persona con discapacidad, y cuando éstas no superen dicho límite, con las restantes aportaciones, en proporción a su cuantía.*

*La aceptación de aportaciones a un plan de pensiones a nombre de un mismo beneficiario con discapacidad, por encima del límite de 24.250 euros anuales, tendrá la consideración de infracción muy grave, en los términos previstos en el párrafo n) del apartado 3 del artículo 35 de esta Ley.*

*3. Las prestaciones del plan de pensiones deberán ser en forma de renta, salvo que, por circunstancias excepcionales, y en los términos y condiciones que reglamentariamente se establezcan, puedan percibirse en forma de capital.*

*4. Reglamentariamente podrán establecerse especificaciones en relación con las contingencias por las que pueden satisfacerse las prestaciones, a las que se refiere el apartado 6 del artículo 8 de esta Ley.*

*5. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en los que podrán hacerse efectivos los derechos consolidados en el plan de pensiones por parte de las personas con discapacidad, de acuerdo con lo previsto en el apartado 8 del artículo 8 de la presente Ley.*

*6. El régimen regulado en esta disposición adicional será de aplicación a las aportaciones y prestaciones realizadas o percibidas de mutualidades de previsión social, de planes de previsión social, de planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros que cubran exclusivamente el riesgo de gran dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia a favor de personas con discapacidad que cumplan los requisitos previstos en los anteriores apartados y los que se establezcan reglamentariamente. Los límites establecidos serán conjuntos para todos los sistemas de previsión social en esta disposición de las mismas a favor de personas con discapacidad que cumplan los requisitos previstos en los anteriores apartados.»*

<sup>61</sup> CHICO DE LA CÁMARA, P. “*Principales novedades que introduce la Ley 46/2002, de 18 de diciembre (RCL 2002, 2972), de Reforma Parcial del IRPF, en la fiscalidad de los deportistas*”. Revista de Derecho Deportivo. Núm 9. 2003. Aranzadi. Pamplona, pág. 32.

<sup>62</sup> 1) profesionales o empresarios individuales no integrados en los regímenes de la Seguridad Social; 2) profesionales no integrados en algún régimen de la Seguridad Social, siempre que cubran las contingencias previstas en el artículo 8.6 deL TRLRFPF y no hayan tenido la consideración de gasto



estas aportaciones se aplicará la establecida en el actual artículo 48.4 LIRPF<sup>63</sup>. De la misma opinión participa Gorospe Oviedo<sup>63</sup>. La interpretación es correcta a la vista de lo que prevé el numeral Dos de la Disposición adicional undécima.

### 3.- Contingencias: Las previstas en el artículo 8.6 del TRLRFPF<sup>64</sup>

deducible para los rendimientos netos de actividades económicas; 3) trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores, incluidas contribuciones del promotor que hubiesen sido imputadas como rendimiento de trabajo.

<sup>63</sup> GOROSPE OVIEDO, J.I. "Tributación de las aportaciones realizadas a la Mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales: ¿una desgravación fiscal con los días contados?".

Revista de Derecho Deportivo. Núm. 13. 2005. Aranzadi. Pamplona, pág. 476

<sup>64</sup> Artículo 8.6 TRLRFPF en su redacción dada por la Disposición final quinta, punto 3 de la Ley 35/2006: "Las contingencias por las que se satisfarán las prestaciones anteriores podrán ser:

a) Jubilación: para la determinación de esta contingencia se estará a lo previsto en el Régimen de Seguridad Social correspondiente.

*Cuando no sea posible el acceso de un partícipe a la jubilación, la contingencia se entenderá producida a partir de la edad ordinaria de jubilación en el Régimen General de la Seguridad Social, en el momento en que el partícipe no ejerza o haya cesado en la actividad laboral o profesional, y no se encuentre cotizando para la contingencia de jubilación para ningún Régimen de la Seguridad Social. No obstante, podrá anticiparse la percepción de la prestación correspondiente a partir de los sesenta años de edad, en los términos que se establezcan reglamentariamente.*

*Los planes de pensiones podrán prever el pago de la prestación correspondiente a la jubilación en caso de que el partícipe, cualquiera que sea su edad, extinga su relación laboral y pase a situación legal de desempleo a consecuencia de expediente de regulación de empleo aprobado por la autoridad laboral. Reglamentariamente podrán establecerse condiciones para el mantenimiento o reanudación de las aportaciones a planes de pensiones en este supuesto.*

*A partir del acceso a la jubilación, el partícipe podrá seguir realizando aportaciones al plan de pensiones. No obstante, una vez iniciado el cobro de la prestación de jubilación o el cobro anticipado de la prestación correspondiente a jubilación, las aportaciones sólo podrán destinarse a las contingencias de fallecimiento y dependencia. El mismo régimen se aplicará cuando no sea posible el acceso a la jubilación, a las aportaciones que se realicen a partir de la edad ordinaria de jubilación. Reglamentariamente podrán establecerse las condiciones bajo las cuales podrán reanudarse las aportaciones para jubilación con motivo del alta posterior en un Régimen de Seguridad Social por ejercicio o reanudación de actividad.*

*Lo dispuesto en este párrafo a) se entenderá sin perjuicio de las aportaciones a favor de beneficiarios que realicen los promotores de los planes de pensiones del sistema de empleo al amparo de lo previsto en el apartado 3 del artículo 5 de esta Ley.*

b) Incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez, determinadas conforme al Régimen correspondiente de Seguridad Social. Reglamentariamente podrá regularse el destino de las aportaciones para contingencias susceptibles de acaecer en las personas incurso en dichas situaciones.

c) Muerte del partícipe o beneficiario, que puede generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de otros herederos o personas designadas.

d) Dependencia severa o gran dependencia del partícipe regulada en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

*A efectos de lo previsto en la disposición adicional primera de esta Ley, las contingencias que deberán instrumentarse en las condiciones establecidas en la misma serán las de jubilación, incapacidad, fallecimiento y dependencia previstas respectivamente en los párrafos a), b), c) y d) anteriores.*

*Los compromisos asumidos por las empresas con los trabajadores que extingan su relación laboral con aquellas y pasen a situación legal de desempleo a consecuencia de un expediente de regulación de empleo, que consistan en el pago de prestaciones con anterioridad a la jubilación, podrán ser objeto de instrumentación, con carácter voluntario, de acuerdo con el régimen previsto en la disposición adicional primera de esta Ley, en cuyo caso se someterán a la normativa financiera y fiscal derivada de esta.»*

4.- Disposición de los derechos consolidados: Sólo en los supuestos previstos en el artículo 8.8. *TRLRFPF*<sup>65</sup>, desempleo de larga duración, enfermedad grave o movilización a otro plan con las restricciones previstas en el citado artículo.

5.- Régimen fiscal:

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

b) Las aportaciones que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación del límite establecido en la letra a) podrán reducirse en los cinco ejercicios siguientes. Esta regla no resultará de aplicación a las aportaciones que excedan del límite máximo establecido para los sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad<sup>66</sup>.

c) La disposición de los derechos consolidados en supuestos distintos a los mencionados en el apartado 4 anterior determinará la obligación para el contribuyente de reponer en la base imponible las reducciones indebidamente realizadas, con la práctica de las autoliquidaciones complementarias, que incluirán los intereses de demora. Las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones realizadas, incluyendo, en su caso, las contribuciones imputadas por el promotor, tributarán como rendimiento del trabajo<sup>67</sup> en el periodo impositivo en que se perciban.

---

<sup>65</sup> Artículo 8.8 *TRLRFPF*: “Los partícipes sólo podrán hacer efectivos sus derechos consolidados en los supuestos de desempleo de larga duración o de enfermedad grave. Reglamentariamente se determinarán estas situaciones, así como las condiciones y términos en que podrán hacerse efectivos los derechos consolidados en tales supuestos. En todo caso, las cantidades percibidas en estas situaciones se sujetarán al régimen fiscal establecido por la Ley para las prestaciones de los planes de pensiones.

Los derechos consolidados en los planes de pensiones del sistema asociado e individual podrán movilizarse a otro plan o planes de pensiones por decisión unilateral del partícipe o por pérdida de la condición de asociado del promotor en un plan de pensiones del sistema asociado o por terminación del plan.

Los derechos económicos de los beneficiarios en los planes de pensiones del sistema individual y asociado también podrán movilizarse a otros planes de pensiones a petición del beneficiario, siempre y cuando las condiciones de garantía y aseguramiento de la prestación así lo permitan y en las condiciones previstas en las especificaciones de los planes de pensiones correspondientes. Esta movilización no modificará la modalidad y condiciones de cobro de las prestaciones.

No obstante, los derechos consolidados de los partícipes en los planes de pensiones del sistema de empleo no podrán movilizarse a otros planes de pensiones, salvo en el supuesto de extinción de la relación laboral y en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, y sólo si estuviese previsto en las especificaciones del plan, o por terminación del plan de pensiones. Los derechos económicos de los beneficiarios en los planes de empleo no podrán movilizarse, salvo por terminación del plan de pensiones.

Los derechos consolidados del partícipe en un plan de pensiones no podrán ser objeto de embargo, traba judicial o administrativa, hasta el momento en que se cause el derecho a la prestación o en que se hagan efectivos en los supuestos de enfermedad grave o desempleo de larga duración.

<sup>66</sup> Este punto es una novedad introducida por la *Ley 35/2006*.

<sup>67</sup> Con la antigua norma tributaban como rendimientos de capital mobiliario, excepto los que provenían de la protección de los compromisos por pensiones con los trabajadores. El nuevo texto es coherente con la nueva orientación que se predica de la previsión social.

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

e) A los efectos de la percepción de las prestaciones se aplicará lo dispuesto en los apartados 8 y 9 del artículo 51 de esta Ley<sup>68</sup>.

## VII.- RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR LA EXPLOTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN DE LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES.

### 1.- Introducción.

Vamos a adentrarnos en el punto que más conflictos ha suscitado, más modificaciones normativas ha provocado y más páginas doctrinales ha generado. No quiero cansar al lector con citas, artículos, resoluciones y sentencias que puedan distorsionar, que puedan confundir o que puedan alejar el sentido de las siguientes líneas: concretar y clarificar la cuestión, por lo que aquellas serán las mínimas.

El derecho a la propia imagen está recogido en la Constitución<sup>69</sup>. Desarrollado en la *Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen*<sup>70</sup>, en su artículo 7.6 y objeto de pronunciamiento por el Tribunal Constitucional en Sentencias de 18 de enero de 1990<sup>71</sup> y de 25 de abril de 1994<sup>72</sup>.

Ahora bien, este derecho puede ser cedido. La Audiencia Nacional lo ha reconocido en diversas ocasiones<sup>73</sup>.

Por otro lado, si bien es cierto que la cesión de los derechos de imagen ha sido el modo utilizado por los deportistas profesionales para optimizar su tributación, ello no ha de considerarse que siempre hayan sido actuaciones fraudulentas. No voy a extenderme. Podemos o no estar de acuerdo, nos puede gustar o no, pero la economía de opción existe y es legítima. Sobre la diferencia entre optimización (para algunos, elusión) y evasión y medidas antielusión en la fiscalidad

---

<sup>68</sup> El punto se ha introducido por la *Ley 35/2006*. Artículo 51 (...) 8. *Si el contribuyente dispusiera de los derechos consolidados así como los derechos económicos que se derivan de los diferentes sistemas de previsión social previstos en este artículo, total o parcialmente, en supuestos distintos de los previstos en la normativa de planes y fondos de pensiones, deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas, mediante las oportunas autoliquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora. Las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones realizadas, incluyendo, en su caso, las contribuciones imputadas por el promotor, tributarán como rendimiento del trabajo en el período impositivo en que se perciban.*

9. *La reducción prevista en este artículo resultará de aplicación cualquiera que sea la forma en que se perciba la prestación. En el caso de que la misma se perciba en forma de renta vitalicia asegurada, se podrán establecer mecanismos de reversión o períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.*

<sup>69</sup> Artículo 18.

<sup>70</sup> BOE de 14 de mayo de 1982.

<sup>71</sup> STC 9/1990

<sup>72</sup> STC 117/1994

<sup>73</sup> Sentencias de 4 de julio de 2002 y 16 de octubre de 2003.

internacional, recomiendo, entre otros, los artículos de Delgado Pacheco, A.<sup>74</sup>; Salto van der Laet, D.<sup>75</sup>

Dejando ya estas previas disquisiciones, entremos en la tributación por el IRPF, de acuerdo con la nueva Ley, de los rendimientos por la cesión de los derechos de imagen. Pero ya advierto, no hay nada nuevo. Por ello, no alargaré su explicación. Tendremos que esperar tiempos mejores para que el legislador acometa de una vez por todas, de una manera clara, la fiscalidad de los derechos de imagen de los deportistas.

## 2. Tributación en el IRPF.

Depende como se instrumentalice la cesión de los derechos de imagen del deportista profesional, éste tributará por los rendimientos obtenidos (i) como rendimientos del trabajo, (ii) como rendimientos del capital mobiliario o (iii) como rendimientos de actividades económicas.

### 2.1 Rendimientos del trabajo.

Tendrán esta calificación si el deportista cede sus derechos de imagen al club, la entidad o la SAE con la que formaliza el contrato laboral. Recibirá todos los rendimientos en concepto de salarios. Ello lo permite el artículo 7.3<sup>76</sup> y 8.2<sup>77</sup> del RD 1006/85.

Esta calificación es reconocida mayoritariamente en los autores<sup>78</sup>. La Audiencia Nacional ha fallado en igual término en sus Sentencias de 20 de noviembre de 2003 y 20 de octubre de 2005.

Este tipo de cesiones no son las más habituales, por lo que no me voy a extender. Sólo remitirme a lo mencionado sobre la tributación de los rendimientos del trabajo.

### 2.2 Rendimientos del capital mobiliario.

La LIRPFn mantiene el mismo redactado que la anterior, con la única variación de la numeración del artículo y su letra.

El actual artículo 25.4.d) incluye en otros rendimientos íntegros del capital mobiliario *“los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o*

<sup>74</sup> DELGADO PACHECO, A. *“Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional”*. ICE. Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional. Septiembre-Octubre. 2005, núm. 825.

<sup>75</sup> SALTO VAN DER LAET, D. *“Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española”*. Crónica Tributaria núm. 93. 2000. págs. 49-88.

<sup>76</sup> Artículo 7.3: *“En lo relativo a la participación en beneficios que se deriven de la explotación comercial de la imagen de los deportistas se estará a lo que pudiera determinarse por Convenio Colectivo o pacto individual.”*

<sup>77</sup> Artículo 8.2: *Tendrán la consideración legal de salario todas las percepciones que el deportista reciba del club o entidad deportiva, bien sea en metálico o en especie, como retribución por la prestación de servicios profesionales.”*

<sup>78</sup> Por todos: PEDREIRA MENÉNDEZ, J. *“La tributación de los derechos de imagen de los deportistas vinculados por relaciones laborales”*. Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios. Estudios Financieros, núm 214. Enero 2001. Madrid, pág. 12 y MENÉNDEZ MORENO, A. *“Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”*. VV.AA. en *“Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”*. Lex Nova, Valladolid. 2000.

*del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”.*

Es el propio titular del derecho a la imagen quien lo explota de forma directa. El deportista llega a acuerdos con sociedades que requieran la cesión. Sería un contrato totalmente independiente del laboral. A cambio de esa cesión, el deportista percibe unas rentas que, como vemos, tendrán la calificación de rendimientos de capital mobiliario. Si recordamos lo indicado al inicio de la exposición, los rendimientos íntegros de ven reducidos por los gastos fiscalmente deducibles. Pues bien, difícilmente podremos encajar ninguno de los gastos previstos en el artículo 26<sup>79</sup> de la nueva Ley para poder rebajar esos ingresos íntegros.

El pago de estas rentas está sujeto a retención que, desde el 1 de enero es, para este tipo de rendimientos por cesión de los derechos de imagen, del 24%.

### 2.3 Rendimientos de actividades económicas.

La regulación la encontramos en el actual artículo 27 de la LIRPFn. Igualmente, y por lo que afecta a los deportistas profesionales, el redactado es idéntico a la norma anterior.

En efecto, el punto 1 del citado artículo establece: *“Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

*En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.”*

El deportista no explota sus derechos de imagen cediéndolos a un tercero ni englobados dentro de la relación laboral, sino que es él mismo que realiza la explotación, con todas las obligaciones fiscales formales que se derivan.

<sup>79</sup> Artículo 26. *Gastos deducibles y reducciones.*

1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros exclusivamente los gastos siguientes:

a) Los gastos de administración y depósito de valores negociables. A estos efectos, se considerarán como gastos de administración y depósito aquellos importes que repercutan las empresas de servicios de inversión, entidades de crédito u otras entidades financieras que, de acuerdo con la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, tengan por finalidad retribuir la prestación derivada de la realización por cuenta de sus titulares del servicio de depósito de valores representados en forma de títulos o de la administración de valores representados en anotaciones en cuenta.

No serán deducibles las cuantías que supongan la contraprestación de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, en donde se produzca una disposición de las inversiones efectuadas por cuenta de los titulares con arreglo a los mandatos conferidos por éstos.

b) Cuando se trate de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de que los ingresos procedan.

Al igual que con las rentas mobiliarias, el pagador deberá, caso que esté obligado, a practicar retención que continúa siendo de 15%.

## 2.4 Régimen de imputación de rentas.

Tampoco aquí la norma depara novedad alguna excepto el cambio numérico.

El actual artículo 92, titulado "*Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen*" dice

*"1. Los contribuyentes imputarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad a que se refiere el apartado 3 cuando concurren las circunstancias siguientes:*

*a) Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente.*

*b) Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.*

*c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.*

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

*3. La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 por los actos allí señalados. Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado 8 y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización a que se refiere el párrafo a) del apartado 1, siempre que la misma se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto.*

*4. 1.º Cuando proceda la imputación, será deducible de la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a la persona a que se refiere el párrafo primero del apartado 1:*

*a) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.*

*b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.*

*c) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la*

*primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible.*

*d) El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contra-prestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.*

*e) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contra-prestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.*

*2.º Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la imputación.*

*En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios considerados como paraísos fiscales.*

*Estas deducciones no podrán exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible.*

*5. 1.º La imputación se realizará por la persona física en el período impositivo que corresponda a la fecha en que la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada, salvo que por dicho período impositivo la persona física no fuese contribuyente por este impuesto, en cuyo caso la inclusión deberá efectuarse en el primero o en el último período impositivo por el que deba tributar por este impuesto, según los casos.*

*2.º La imputación se efectuará en la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45 de esta Ley.*

*3.º A estos efectos se utilizará el tipo de cambio vigente al día de pago o satisfacción de la contraprestación acordada por parte de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1.*

*6. 1.º No se imputarán en el impuesto personal de los socios de la primera cesionaria los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por ésta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada por la persona física a que se refiere el primer párrafo del apartado 1. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.*

*En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.*

*2.º Los dividendos o participaciones a que se refiere el ordinal 1.º anterior no darán derecho a la deducción por doble imposición internacional.*

*3.º Una misma cuantía sólo podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste.*

*7. Lo previsto en los apartados anteriores de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno y en el artículo 4 de esta ley.*

*8. Cuando proceda la imputación a que se refiere el apartado 1, la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del mismo deberá efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a personas o entidades no residentes por los actos allí señalados.*

*Si la contraprestación fuese en especie, su valoración se efectuará de acuerdo con lo previsto en el artículo 43 de esta ley, y se practicará el ingreso a cuenta sobre dicho valor.*

*La persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 deberá presentar declaración del ingreso a cuenta en la forma, plazos e impresos que establezca el*

*Ministro de Economía y Hacienda. Al tiempo de presentar la declaración deberá determinar su importe y efectuar su ingreso en el Tesoro. Reglamentariamente se regulará el tipo de ingreso a cuenta."*

Para que sea de aplicación el artículo debe darse

- El deportista tiene que (i) ser residente en España, (ii) trabajar por cuenta ajena, (iii) ceder la explotación de sus derechos de imagen a una tercera persona (cesionaria primera) que, normalmente, será una sociedad vinculada a él.
- El empleador, club o SAE, o incluso alguna persona o entidad vinculada, obtiene esos derechos de imagen (cesionaria segunda) de la otra sociedad
- Los rendimientos de trabajo que el deportista obtiene del club son inferiores al 85% de la suma de rendimientos y de la cantidad pagada por el club o SAE (o por persona o entidad vinculada) para poder explotar la imagen de aquel.

Si se traspasa ese límite, no es de aplicación la imputación prevista al igual que acontecería si la cesión lo fuera en el ámbito de una actividad económica.

El deportista deberá declarar, como rendimientos en la base imponible como renta general<sup>80</sup> de la siguiente manera:

- El valor de la contraprestación que el deportista reciba del club o SAE (cesionaria segunda) con el que tiene la vinculación laboral por la cesión del derecho a la explotación, consentimiento o utilización de su imagen.
- Aumentada por el ingreso efectuado a cuenta por la segunda cesionaria sobre la cuantía total satisfecha a la cesionaria primera<sup>81</sup>.
- Se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por el deportista de la cesionaria primera cuando haya sido obtenida en un período impositivo en el que aquel sea contribuyente en el IRPF español.

El deportista podrá deducir los siguientes conceptos de la cuota de su declaración-liquidación del IRPF:

- El impuesto pagado por la primera cesionaria que corresponda a la renta imputada al deportista.
- El impuesto gravado los dividendos satisfechos en el extranjero si la cesionaria primera es no residente, en la medida en que tales dividendos correspondan a la renta pagada por la cesionaria segunda e imputada fiscalmente al deportista.
- El impuesto pagado por el deportista caso que no fuera residente (o antes de serlo), o el pagado por el deportista en el extranjero correspondiente a la renta que haya podido pagarla la cesionaria primera.

## **VIII. A modo de colación.**

<sup>80</sup> La reorientación del impuesto ha modificado las clases de renta. El artículo 45 y 46 establecen los dos modalidades de renta, la general y la renta del ahorro.

<sup>81</sup> De acuerdo con lo regulado en el artículo 99 RIRPF.





Las páginas anteriores no dejan de ser, como el título indica, unas notas de cómo afecta la nueva Ley del IRPF en los deportistas profesionales. Los cambios no han sido muchos para ellos. Hubiera sido un buen momento para acometer la tributación de los deportistas profesionales, colectivo que tiene unas particularidades de todos conocidas con respecto a los demás. No ha sido así. Tendremos que esperar.

Las Palmas de Gran Canaria, 2 de marzo de 2007.

[www.iusport.es](http://www.iusport.es)