

## **El régimen tributario del fútbol en España.**

Por José Ramón Aparicio de Lázaro.

Letrado del Tribunal Supremo<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Letrado del Área Contencioso-Administrativo del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo. Funcionario de carrera del Cuerpo de Técnicos Superiores de Administración General de la Comunidad de Madrid, rama jurídica.

RESUMEN: El fútbol, además de un deporte de masas, es un negocio a escala mundial que tiene un notable impacto en la economía española, por lo que resulta palmario que uno de los ámbitos más sobresalientes en los que incide una actividad con dicho grado de impacto es el tributario. Por ello, el presente estudio tiene como finalidad examinar las cuestiones más destacables que afectan a la fiscalidad de los clubs y, en particular, al régimen tributario de sus actores principales: los futbolistas.

PALABRAS CLAVE: Derecho fiscal. Fútbol. Sociedades anónimas deportivas. Clubs. Futbolistas. Régimen tributario.

SUMMARY: Football, as well as being a mass sport, is a global business that has a remarkable impact on the Spanish economy, so it is clear that one of the most distinct areas affected by an activity with such a level of impact is tax law. Therefore, this study aims to examine the most important issues that concern the taxation of clubs and, in particular, the tax regime of their main actors: players.

KEY WORDS: Tax law. Football. Clubs. Sports Anonymous Companies. Players. Tax regime.

**1.- Introducción. 2.- Los clubs de fútbol y su fiscalidad. 3.- La tributación en el caso de los futbolistas. 3.1.- La ausencia de consideración de los rendimientos obtenidos como rentas irregulares. 3.2.- La aplicación del régimen especial del IRPF de los trabajadores desplazados a territorio español. 3.3.- La tributación por IRPF de ciudadanos comunitarios residentes en otro Estado miembro. 3.4.- Los derechos de imagen de los futbolistas: rendimientos del trabajo, del capital mobiliario, imputación de rentas y/o rendimientos de actividades económicas. 4.- Conclusión.**

## **1.- Introducción.**

El fútbol es sin duda el deporte más importante en nuestros días y, de hecho, es considerado, de forma popular, como el “deporte rey”. Según el Informe Global 2013 sobre Consumo de Contenidos Deportivos en España, el 64% de los españoles nos consideramos seguidores del fútbol, cifra que resulta aún más elevada si se consultan otros informes, como el denominado “*Los españoles y el fútbol*”, elaborado por la multinacional norteamericana Coca Cola, según el cual casi un 90 % de los ciudadanos en España se declaran aficionados a este deporte, de los cuales, por cierto, casi un 40% serían simpatizantes del club más laureado de la historia: el Real Madrid; razón por la cual los ejemplos o referencias que en este trabajo deban hacerse a los clubs, se llevarán cabo, con carácter preferente, a éste.

El fútbol es el tercer deporte más practicado de forma recreativa habitual -en 2017 lo practicaba el 6,5% de los españoles por detrás del “*running*” y el aeróbic- según un estudio de la Asociación para la Investigación de Medios de Comunicación (AIMC). Según datos de la Real Federación Española de Fútbol [«RFEF»], al cierre de la temporada 2015-2016 existía un total de 923.805 licencias o fichas, lo que sumado a las de 104.102 técnicos federados obtenemos 1.027.907 licencias expedidas<sup>2</sup>. En otra encuesta publicada por el Centro de Investigaciones Sociológicas [«CIS»], en 2010, estableció que un 75,9% de las personas encuestadas dijeron que alguna vez habían

---

<sup>2</sup> <http://www.rfef.es/competiciones/licencias>

comprado entradas para asistir a un partido de fútbol. En la temporada 2016-2017, la asistencia a los estadios de fútbol ascendió a 14.051.405 personas, un 0,27% más que en la temporada anterior.

La actuación de la Administración del Estado en materia deportiva es ejercida por el Consejo Superior de Deportes, máximo órgano del deporte español. Se encuentra regulado en el Título II de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte [«LD»], teniendo la consideración de organismo autónomo, que depende del actual Ministerio de Cultura y Deporte, al que se atribuye toda la organización pública estatal del deporte y cuyas competencias son la planificación y coordinación de la actividad deportiva de ámbito nacional e internacional y con especial incidencia en el deporte de alta competición y en el ámbito económico concretado a través de las subvenciones a las Federaciones deportivas nacionales y Entidades y Asociaciones deportivas, que no tienen la consideración ni de corporaciones de carácter público, integradas en la Administración, ni tampoco de asociaciones obligatorias<sup>3</sup>. Por su parte, conforme al artículo 148.1.19ª de nuestra Constitución, de 27 de diciembre de 1978 [«CE»], las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias en la promoción del deporte y de la adecuada utilización del ocio, asunción que se ha llevado a cabo por vía de sus estatutos de autonomía. En consecuencia, el Estado ostenta competencias exclusivamente sobre los intereses generales o supraautonómicos del deporte español en su conjunto<sup>4</sup>.

A nivel internacional, con el objetivo de crear un único organismo regulador del deporte en el mundo, nace el 21 de mayo de 1904 y con sede en Zúrich (Suiza) la "*Fédération Internationale de Football Association*" (Federación Internacional de Fútbol Asociación) [«FIFA»], en la que se integra la RFEF, debiendo tenerse en cuenta que en la FIFA se estructura en seis confederaciones territoriales, una de las cuales es la "*Union of European Football Associations*" (Unión de Asociaciones Europeas de Fútbol) [«UEFA»], fundada el 15 de junio de 1954, con sede actual en Nyon (Suiza).

---

<sup>3</sup> Vid. STC 67/1985, de 24 de mayo.

<sup>4</sup> Vid. SSTC 33/2018, de 12 de abril y 80/2012, de 18 de abril.

La patronal del fútbol español es la Liga de Fútbol Profesional [«LFP»], que tiene la consideración de asociación deportiva de carácter privado que a tenor de lo establecido en los artículos 12 y 41 LD, está integrada exclusiva y obligatoriamente por todas las sociedades anónimas deportivas y clubs de Primera (actualmente 20) y Segunda División (22 en este momento), que participan en competiciones oficiales de carácter profesional y ámbito estatal. Tiene personalidad jurídica propia y goza de autonomía, para su organización interna y funcionamiento, respecto de la RFEF, de la que forma parte. Organiza sus propias competiciones, si bien en coordinación con la RFEF, lo cual se instrumenta a través del Convenio suscrito entre ambos organismos. En el envés de la moneda, la Asociación de Futbolistas Españoles [«AFE»], el sindicato de los futbolistas españoles. Dentro de la actividad de la LFP destaca, así, la determinación de unos "límites de plantilla", lo que comúnmente se ha conocido como topes salariales<sup>5</sup> (máximo que un club puede pagar a sus jugadores, restando de los ingresos, los gastos no deportivos como viajes, mantenimiento, seguridad, o costes no deportivos de plantilla, incluyendo asimismo las amortizaciones, rescisiones, derechos de imagen y seguridad social), así como el salario mínimo que ha de cobrar un futbolista de primera (155.000 euros) y segunda división (77.500 euros).

Viendo tales importes, resulta patente que el fútbol es un deporte de lo más rentable<sup>6</sup>, un gran negocio a escala mundial, pero, en especial, en España, donde alcanza cifras notables. El estudio "*Impacto socio-económico del fútbol profesional en España*", realizado en 2015 por la consultora KPMG, puso de relieve que el fútbol había generado en España un Valor Añadido Bruto [«VAB»] de más de 7.600 millones de euros en 2013, lo que representó un 0,75% del PIB en España. El mismo estudio refleja que los empleos, directos e indirectos, generados por el fútbol profesional en España alcanzaron casi los 140.000, de los cuales 66.000 serían directos, 60.000 indirectos y más de 17.000 inducidos. El fútbol, por sí solo, podría ser considerado la decimoséptima economía mundial y la principal industria de ocio en países como nuestra Nación. Esta es una de las conclusiones a las que llegó la consultora Deloitte en su informe "*Football Money*

---

<sup>5</sup> De unos 600 millones en el caso del Real Madrid, siendo Bale el jugador mejor pagado de la plantilla blanca, con unos 15 millones de euros al año, seguido por los 11 millones de Sergio Ramos, Marcelo y Kroos.

<sup>6</sup> José Ramón Sánchez Galán: "*El fútbol: un deporte de lo más económico*". Estrategia Financiera, nº 332. Noviembre 2015. Editorial Wolters Kluwer España.

*League*”. Según el estudio “*Elaboración de un modelo de impacto del fútbol profesional en la economía española*”, sólo estar en la Liga Santander (Primera División), supone un impacto de alrededor a los 30 millones de euros para cada ciudad de España. Del mismo modo, se estima que la Copa de Europa o *Champions League* genera en España más de 14 millones de euros al año en ingresos por turismo. Así mismo, se ha calculado que el partido de la final de la Copa Libertadores 2018, jugado entre los equipos bonaerenses de River Plate y Boca Juniors, proporcionó a la ciudad de Madrid la no desdeñable cantidad de unos 45 millones de euros, lo que ratifica el reciente interés por que determinados encuentros, caso de las finales, se puedan celebrar fuera de las fronteras del país que las organiza.

El diario Expansión publicó que, en conjunto, los equipos de Primera y Segunda División gastaron en la temporada 2015/2016 un total de 2.733 millones de euros, un 12,4% más que en la previa, cuando sumaban 2.432 millones. Más de la mitad corresponde al coste de las plantillas deportivas (que incluye los salarios), pues totaliza 1.411,6 millones de euros, un 15% más que un año antes. El beneficio bruto de explotación (antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones) de La Liga alcanzó los 689,8 millones, un 1,17% más que en la temporada anterior. Los resultados antes de impuestos totalizaron 201,2 millones de euros, un 9,7% más que en 2014/2015. Así el Real Madrid ha sido durante 11 años seguidos el club de fútbol más rico del mundo, superando los 674 millones de euros en la temporada 2016/2017 conforme a los datos de la consultora Deloitte.

El fútbol es una materia que puede ser objeto de estudio desde diferentes disciplinas, ya sea el Periodismo, la Educación, la Medicina, la Psicología y, como no, el Derecho. Y si tenemos en cuenta lo expuesto con anterioridad sobre la importancia que el fútbol tiene para la economía española, resulta palmario que uno de los ámbitos más sobresalientes en los que incide una actividad con tal impacto económico es el tributario.

Por ello, el presente estudio tiene como finalidad examinar las cuestiones más sobresalientes que afectan a la fiscalidad de los clubs y, en particular, al régimen tributario de sus actores principales: los futbolistas.

## 2.- Los clubs de fútbol y su fiscalidad.

La LD exige<sup>7</sup> que los clubs de fútbol (y baloncesto, para los clubs de la Liga ACB) que participen en competiciones deportivas oficiales profesionales de ámbito estatal adopten la forma de sociedad anónima deportiva [«SAD»], salvo en los supuestos en los que, en el momento de su aprobación -1990, con un intento previo en 1984, ajeno a normas de Derecho positivo, aprobándose un Plan de saneamiento en 1985- se permitió su no transformación<sup>8</sup> o adscripción (supuesto de aquel club que cuente con varias secciones deportivas profesionales y no profesionales dentro de la misma o distinta modalidad deportiva) en tales. El proceso que se llevó a cabo en 1992, siendo cuatro los clubs que, al estar ya participando en competiciones deportivas profesionales y demostrando una buena gestión bajo el régimen jurídico de asociación, no se exigió su transformación en SAD<sup>9</sup>: Real Madrid, Barcelona, Athletic Club de Bilbao y Club Atlético Osasuna de Pamplona.

Se pretende que los clubs queden sometidos a una disciplina jurídica propia, al abarcar actividades no meramente recreativas, sino, como se señaló en la introducción del presente estudio, otras de importante calado económico, que deben ser objeto de intervención administrativa y control mercantil. De hecho, la *ratio legis* de la LD no fue otra que el galopante endeudamiento en que se encontraban incursos los clubs de fútbol

---

<sup>7</sup> Vid. Andrés Gutiérrez Gilsanz: “La conversión de clubes deportivos en sociedades anónimas deportivas”. Revista de Derecho de sociedades. Nº 17. 2001-2002.

<sup>8</sup> Obligatoria, por acceso a una competición deportiva oficial de carácter profesional y estatal; o voluntaria, bien por transformación, sin obligación de hacerlo, en SAD de clubs deportivos que participen en competiciones profesionales de ámbito estatal, bien en el caso de clubs deportivos que, no participando en competiciones oficiales profesionales de ámbito estatal, opten por tal transformación.

<sup>9</sup> A pesar de que no se les obligó a adoptar la forma SAD, sí se les sometió a unas rigurosas normas, que hacen referencia a la necesidad de realizar un presupuesto anual para cada sección deportiva que debe presentarse junto con un informe de la Liga Profesional para su aprobación ante su Asamblea, a la obligación de llevar una contabilidad separada para cada sección, a la posibilidad de que se les someta a auditorías especiales, a la responsabilidad mancomunada de los miembros de las Juntas directivas por los resultados económicos negativos generados durante su gestión y en relación con ello a la obligación de presentar avales por parte de las Juntas directivas por un importe mínimo del 15% del presupuesto del club. Así mismo, dichos clubs estarán sujetos, por lo que se refiere a sus secciones deportivas profesionales, a las mismas normas de contabilidad e información periódica que las SAD.

al momento de su aprobación, siendo así que la forma de resolver dicho problema económico se articula mediante la creación de un nuevo régimen jurídico, específico, para los clubs de fútbol profesional, las SAD, que diera lugar al abandono del modelo de asociacionismo hasta entonces vigente.

Señala SÁENZ DE SANTAMARÍA VIERNA<sup>10</sup> que la aprobación de la LD dio lugar a un intenso debate sobre la naturaleza jurídica, alcance, extensión y corrección del modelo implantado, poniendo de relieve la necesidad, a su juicio, de un replanteamiento legal del sistema, al considerar que los 25 años de vigencia han demostrado la incapacidad e inutilidad de esa fórmula jurídica para acabar con el déficit sistemático del fútbol español, abogando por el régimen jurídico de asociación especial por su objeto deportivo, habida cuenta de la vinculación de los clubs con la esencia misma del deporte, ahora bien con la diferencia esencial respecto del modelo anterior a 1990 del régimen jurídico que se deriva de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación. En todo caso, se ha puesto de relieve por la doctrina<sup>11</sup> el carácter innovador del Derecho deportivo español con la creación de un régimen jurídico propio para las SAD.

Los ingresos de los clubs proceden de muy variadas fuentes. La “cesta” incluye desde las ventas por entradas al estadio y abonos de temporada<sup>12</sup>, hasta los derechos televisivos<sup>13</sup>, pasando por el patrocinio del club<sup>14</sup> y el marketing<sup>15</sup>. De igual forma,

---

<sup>10</sup> Alberto Sáenz de Santamaría Vierna: “*De nuevo sobre las sociedades anónimas deportivas*”. Revista Jurídica del notariado. Nº 92-93. Octubre 2014-marzo 2015.

<sup>11</sup> José Antonio Arostegui Hirano y Jorge Armando Díaz Montalvo: “*Las sociedades anónimas deportivas como sucedáneo a la obsolescencia de las asociaciones civiles en el ámbito del Derecho deportivo*”, citado por Isabel Ramos Herranz en “*Sociedades Anónimas Deportivas. Régimen Jurídico actual*”. Reus. 2012.

<sup>12</sup> Se estima que el estadio Santiago Bernabéu puede generar unos 130 millones de euros al año, incluyendo los ingresos por venta de bebida y comida o el tour del estadio y acceso al museo del club. En ese sentido, según datos del propio club, en la temporada 2017/2018 acudieron en torno a 2 millones de asistentes a ver los partidos del equipo y más de 1.300.000 visitantes al tour del Bernabéu. Así mismo en esa misma temporada se celebraron más de 200 eventos en el estadio.

<sup>13</sup> El Real Madrid podría obtener unos 200 millones de euros al año por las retransmisiones de sus partidos pertenecientes al campeonato de Liga y de la Champions League.



procede recordar que las SAD podrían cotizar en Bolsa o ser admitidas en otro mercado secundario español u otro mercado regulado por la Unión Europea, si bien hasta la fecha ninguna de ellas ha optado por esta posibilidad, puesto que ello podría provocar que accionistas extranjeros se hicieran con las riendas del club, a semejanza de lo que ha sucedido en otros equipos europeos.

Adentrándonos ya en el ámbito tributario, el fútbol profesional en nuestro país supuso en términos de recaudación impositiva para las arcas públicas un total de 2.896 millones de euros en el año 2013, esto es, un 38,8% del impacto total (directo, indirecto e inducido) generado sobre el PIB español. El 36% de esta recaudación fue realizada por el Impuesto sobre el Valor Añadido [«IVA»] (1.053 millones de euros), en segundo lugar, el 25% por la Seguridad Social (723 millones de euros), el 20% de la recaudación (592 millones de euros) por Impuesto sobre Sociedades [«IS»], el 14% por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»] (415 millones de euros) y, finalmente, un 4% de la recaudación equivalente a 113 millones de euros como consecuencia de los impuestos especiales.

Así mismo, conviene tener presente que según el informe de fiscalización de las actuaciones de la Administración Tributaria y la Seguridad Social para el cobro de las deudas contraídas por los clubes de primera y segunda división referido a los años 2010 a 2015, publicado por el Tribunal de Cuentas<sup>16</sup> con fecha de 12 de noviembre de 2018, los clubs debían a Hacienda unos 218 millones de euros (de ellos, 55 adeudados por clubs de Primera División) a finales de 2017 (además de otros 31 millones a la Seguridad Social) y donde se señala que «[...] los datos globales sobre la deuda

---

<sup>14</sup> El contrato del Real Madrid con la aerolínea Emirates podría superar los 35 millones de euros, si bien se ha publicado que con la inminente renovación del contrato que unirá a ambas partes hasta 2022, la cuantía será de 70 millones de euros por temporada; y el contrato con la multinacional alemana Adidas, firmado en 2012, le asegura 40 millones de euros por temporada, habiéndose especulado que, a su finalización en 2020, la cifra podría ascender a 140 millones de euros anuales.

<sup>15</sup> Conforme a lo publicado por el propio club, el Real Madrid comercializa más de 9.000 productos oficiales en más de 100 países distintos. En 2016, por ejemplo, vendió la cifra de 1.650.000 camisetas. Por otra parte, la página [www.realmadrid.com](http://www.realmadrid.com) es la web de fútbol más visitada del mundo con más de 1.500.000 usuarios únicos.

<sup>16</sup> [http://www.congreso.es/docu/inf\\_fiscTC/LegXII/251-273.pdf](http://www.congreso.es/docu/inf_fiscTC/LegXII/251-273.pdf)

tributaria pendiente a final de cada año ponen de manifiesto una reducción muy relevante de la misma durante el periodo fiscalizado (del 66%). La deuda tributaria del conjunto de los CF pasó de 635 millones de euros a finales de 2010, a 218 millones a finales de 2017. Esta deuda permaneció estancada por encima de los 600 millones de euros hasta 2014, y este año comenzó una disminución constante hasta la actualidad. A partir de 2011 se produjo todos los años la siguiente rebaja interanual del importe pendiente: 3% en 2012; 7% en 2013; 14% en 2014; 23% en 2015; 19% en 2016 y el 34% en 2017».

Desde esta perspectiva, lo cierto es que la mayoría de los tributos que afectan a los clubs no tienen peculiaridades reseñables en su previsión normativa relacionadas con dicha actividad normativa. No obstante, algunos otros tienen muy concretas y determinadas particularidades, de las que seguidamente se deja constancia, centrandó particularmente la atención en las que han sido objeto de examen el Tribunal Supremo, en relación con los impuestos estatales, cedidos y no cedidos:

#### **1º) IVA.**

Sin perder de vista el principio de neutralidad que preside la regulación de este tributo armonizado en el seno de la Unión Europea, merece una mención específica la cuestión relativa a la cesión de derechos de imagen de los futbolistas por medio de una sociedad propietaria de tales derechos. Sin perjuicio del análisis que más adelante se realizará desde la perspectiva de los jugadores, pues, no en vano, son los titulares *ab initio* de ese derecho de carácter fundamental, ex artículo 18 CE, y como tal, irrenunciable, inalienable e imprescriptible, pero que es objeto de una cesión con el objetivo de su explotación para fines comerciales o publicitarios, vamos a centrarnos ahora en el tratamiento fiscal que merece tal cesión desde el punto de vista del club al que pertenece el jugador. Los clubs, que soportaban el IVA que las sociedades cesionarias de los derechos de sus jugadores les repercutían en sus facturas por la explotación de su imagen, pretendían deducir el IVA soportado. Sin embargo, la Administración tributaria entendía que tales cesiones quedaban subsumidas en la relación laboral que une al club y a los jugadores, motivo por el cual no procedía la sujeción al IVA y, en consecuencia, el club carecía de derecho a la deducción del IVA soportado.

El Tribunal Supremo [STS de 9 de mayo de 2011 (RC 5253/2007; ECLI: ES:TS:2011:3075); ponente Huelin Martínez de Velasco] ha resuelto la primera cuestión, concluyendo que las cantidades satisfechas por un club de fútbol a sociedades cesionarias de los derechos de imagen de sus jugadores tienen la consideración de salario de los futbolistas y la actuación de las sociedades cesionarias lo es como meros gestores del cobro, por lo que no procede su sujeción al IVA:

«Acierta la Sala a quo al negar la deducibilidad de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas por el [club], porque siendo las cantidades pagadas en concepto de derechos de imagen de futbolistas y técnicos rendimientos del trabajo personal de los mismos, la repercusión del impuesto sobre el valor añadido es improcedente, pues son operaciones no sujetas, conforme al artículo 7.5º de la Ley 37/1992».

En el mismo sentido pueden citarse las SSTS de 20 de octubre de 2011 (RC 5699/2007; ECLI: ES:TS:2011:7444; Montero Fernández) y 2 de febrero de 2011 (RC 1225/2006; ECLI: ES:TS:2011:587; ponente Garzón Herrero).

Dicho lo cual, la siguiente controversia que se plantea es si el club que no puede deducir ese IVA soportado derivado de la factura girada por la sociedad cesionaria de los derechos de imagen de sus jugadores puede o no reclamar el IVA repercutido mediante el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, ex artículo 32 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre [«LGT»], cuestión que es resuelta en la mencionada STS de 9 de mayo de 2011, con cita en las de 15 de octubre de 2009 (RC 7150/2003; ECLI: ES:TS:2009:7072; ponente Martín Timón) y 28 de enero de 2011 (RC 6287/2006; ECLI: ES:TS:2011:411; ponente Martín Timón):

«Aduce el [club] que si la repercusión es improcedente y no se admite la deducción de las cuotas de impuesto sobre el valor añadido soportadas, como sostiene la Sala de instancia, procede su devolución.

Se plantea aquí una cuestión que examinamos en las sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 7150/03, FJ 8º) y 28 de enero de 2011 (casación 6287/06, FJ 5º),

resolviendo recursos interpuestos por otros clubes de fútbol, por lo que, en aplicación del principio de unidad de doctrina, debemos resolver de igual modo.

Abordamos en la sentencia de 3 de abril de 2008 (casación 3914/02, FJ 6º) el problema que puede plantear el impuesto sobre el valor añadido indebidamente repercutido, pero que ha sido objeto de deducción, cuando tiene lugar una regularización inspectora que incluye en la misma el importe indebidamente deducido. Se trataba allí de un supuesto en el que se había producido la transmisión de terrenos no edificables, con indebida repercusión de impuesto sobre el valor añadido y posterior deducción del mismo, al estar la operación en realidad exenta en dicho impuesto y sujeta al de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Dijimos que la pretensión de la Administración tributaria de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización sobre la base de la sujeción al impuesto sobre transmisiones, conducía a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, al comportar una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del impuesto sobre el valor añadido. Algo que era posible porque, en la sentencia de 9 de enero de 2008 (casación 210/04, FJ 3º), reconocimos la legitimación al repercutido para interesar la devolución de ingresos indebidos en el impuesto sobre el valor añadido, incluso bajo la vigencia del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, que regulaba el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria (BOE de 25 de septiembre). Era cierto que el adquirente en aquel caso no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero realmente soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción al impuesto sobre el valor añadido varios años después, por lo que la Inspección de los Tributos, en tal situación, debió inclinarse, tras concluir que la operación realizada estaba exenta en el impuesto sobre el valor añadido, por la solución más favorable al contribuyente, limitándose a reflejar la improcedencia de la repercusión de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores.

Dijimos en las citadas sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 7150/03, FJ 8º) y 28 de enero de 2011 (casación 6287/06, FJ 5º) que esa misma solución equitativa debe aplicarse también a los clubes de fútbol que no podían deducir las cuotas

del impuesto sobre el valor añadido por haber sido indebidamente repercutidas, pero que realmente soportaron la repercusión, cuestionándose la sujeción a ese impuesto varios años después, por lo que la Inspección de los Tributos debió también limitarse, ante la conclusión de la no sujeción al impuesto sobre el valor añadido de las operaciones realizadas, a reflejar la improcedencia de la repercusión de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber sido deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores. Al no haberlo hecho así, procede declarar contraria a derecho la liquidación girada al [club] sobre este particular, con efectos en los períodos de julio de 1996 y 1997, y correspondientes sanciones, a los que ha quedado ceñido el presente recurso de casación».

### **2º) Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.**

Respecto de esta materia debemos hacer mención al artículo 45.1.C.14.<sup>a</sup> del Texto Refundido, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre [«LITPAJD»]; así como al artículo 88.1.C.14 de su Reglamento de desarrollo [«RITPAJD»], aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, que se remiten a lo establecido por la ya citada LD, para enumerar el conjunto de beneficios fiscales aplicables en este tributo. Ésta reconoce en sus disposiciones adicionales novena y decimotercera y en su disposición transitoria primera una exención total de las siguientes operaciones: actos necesarios para la transformación obligatoria en SAD de un club deportivo que participe en competiciones oficiales de carácter deportivo; creación de una SAD para la gestión de un equipo profesional; y asunción de deudas por la LFP para posibilitar transformación en SAD de clubs que suscribieran en su momento convenios particulares con aquella.

### **3º) Impuesto sobre Sociedades.**

Habida cuenta de lo que se ha indicado con anterioridad del presente trabajo en cuanto al régimen jurídico de aquellos clubs que participen en competiciones deportivas oficiales profesionales, el impuesto de mayor trascendencia para los mismos ha de ser el IS. Pues bien, en relación con el ámbito subjetivo, las entidades deportivas clasificadas

por la LD están sujetas, como personas jurídicas públicas o privadas, al IS, en las diversas modalidades que contempla la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades [«LIS»] del siguiente modo:

*a)* Entidades deportivas que gocen de exención total del impuesto (artículo 9.1).

Es el caso del CSD, así como de sus equivalentes autonómicos. Conforme a este régimen de exención plena no están obligados a declarar por sus ingresos (artículo 124 LIS).

*b)* Entidades deportivas sin ánimo de lucro que gocen de exención parcial en los términos previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (artículo 9.2).

Este régimen se aplica, entre otros, al Comité Olímpico Español y al Paraolímpico; a las federaciones deportivas, tanto españolas como a las de ámbito autonómico; a determinados clubs que cumplan con la citada ley 49/2002; así como a determinadas fundaciones deportivas, tributando a un tipo de gravamen del 10%, con arreglo al artículo 29.3 LIS.

*c)* Entidades deportivas, distintas de las mencionadas en la letra anterior, que cumplan las condiciones para regirse por el régimen de entidades parcialmente exentas del impuesto (artículo 9.3, en los términos previstos en el Capítulo XIV del título VII LIS).

Conforme a este régimen quedan sujetas las asociaciones deportivas que no cumplan los requisitos de la Ley 49/2002, caso de las ligas profesionales (como es la LFP); agrupaciones de clubs y fundaciones de promoción interna. Así mismo, sería de aplicación a los cuatro clubs no constituidos como SAD, recordemos: Real Madrid, Barcelona, Athletic Club de Bilbao y Club Atlético Osasuna de Pamplona.

Sobre estos últimos es preciso hacer referencia a la Decisión (UE) 2016/2391 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex

2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol<sup>17</sup>. La Comisión europea comunicó al Reino de España con fecha 18 de diciembre de 2013 que iba a incoar el procedimiento previsto en el artículo 108.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea («TFUE»), al considerar que se estaba concediendo una ayuda de Estado, por cuanto entendía que podía existir una diferencia de tratamiento fiscal entre estos clubs deportivos y aquellos otros que han adoptado la forma de SAD. La Comisión entiende que los cuatro clubs fueron considerados como entidades sin ánimo de lucro, que pagaban un tipo impositivo sobre beneficios un 5% inferior al de las sociedades anónimas (30%, en aquel momento; y 35 % hasta 2006 y del 32,5 % en 2007), beneficiándose de este tipo de gravamen inferior durante más de veinte años, sin una justificación objetiva. La ventaja fiscal derivaba de fondos estatales, puesto que el Estado deja de percibir posibles ingresos fiscales, y supone un trato económicamente ventajoso frente a sus competidores, afectando a la competencia y al comercio entre Estados miembros, máxime teniendo en cuenta la estructura abierta del mercado de fichajes, contratación de derechos audiovisuales o competiciones transfronterizas.

Dictado el primer pronunciamiento inicial de la Comisión, los clubs afectados se opusieron, para lo cual contaron con el apoyo de España -en los casos de Real Madrid y Barcelona, de la Administración estatal; en los de Osasuna y Athletic, por la Diputación de Vizcaya y la Comunidad Autónoma de Navarra, pues es la legislación foral la que determina los tipos de gravamen-. En sus alegaciones argumentaron que el régimen de entidades parcialmente exentas que les era aplicable no surge como consecuencia de la LD, sino que ya se les venía aplicando previamente. Así mismo, analizando el régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas en el IS, señalaban que el régimen fiscal, en su conjunto, era perjudicial para estas entidades frente al régimen aplicable a las SAD, al tener que tributar por una base imponible no real, en la que los gastos vinculados a sus actividades sociales no son deducibles, de ahí la existencia de un tipo de gravamen reducido.

En la Decisión referida, la Comisión europea rechaza tales alegaciones, al entender que la medida estatal es selectiva, puesto que beneficia a cuatro empresas

---

<sup>17</sup> <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2016-82507>

concretas que se encuentran así en una situación diferente a la del resto de clubs de deporte profesional, que están sujetos a la fiscalidad de las sociedades anónimas. Y llega también a la conclusión de que este régimen no era compatible con el mercado interior, ordenando en consecuencia a España que lo suprimiera y que recuperase de los beneficiarios la diferencia entre el IS abonado y el que habrían debido abonar si hubieran tenido la forma jurídica de SAD, a partir del ejercicio fiscal del año 2000. La Comisión Europea estima que las cantidades que deben recuperarse son limitadas (entre 0 y 5 millones de euros por club), pero advierte que los importes exactos que deben devolverse los determinarán las autoridades españolas en el proceso de recuperación. Los clubs recurrieron dicha Decisión ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, habiéndose celebrado la vista el 5 de septiembre de 2018.

En todo caso, con la entrada en vigor de la LIS, que desde el 1 de enero de 2016 ha fijado el tipo general del impuesto y el aplicable a las entidades sin ánimo de lucro en el 25%, ya no se daría ese supuesto trato discriminatorio, al no existir ninguna diferencia, a estos efectos, entre esos clubs y las SAD.

*d)* Entidades deportivas a las que resulte aplicable el llamado régimen especial de las entidades de reducida dimensión (artículos 101 a 105).

A dicho régimen podrán acogerse aquellas SAD que cuenten con un importe neto de cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior inferior a 10 millones de euros, recogiendo la LIS una serie de medidas tendentes a minorar el tipo de gravamen de estas entidades, que permiten en la práctica reducir su tipo de gravamen efectivo hasta el 22,5%.

*e)* Entidades deportivas incluidas dentro del ámbito del denominado régimen especial de las entidades de esta naturaleza (Disposición Adicional Séptima).

Se trata del régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII LIS, relativo a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, en el supuesto de adscripción (caso de un club que cuente con varias secciones deportivas profesionales y



no profesionales dentro de la misma o distinta modalidad deportiva, según se indicó con anterioridad) de un equipo profesional a una SAD de nueva creación.

f) Por exclusión, las restantes entidades deportivas, que tributan conforme al régimen general del IS.

En cuanto a la actividad desempeñada por los clubs, o ámbito objetivo, una de las cuestiones que merece una consideración singular es la referida a la tributación en el IS de los traspasos de los futbolistas. Sobre esta cuestión, podemos hacer referencia a la transmisión de los llamados “derechos federativos” y los derechos económicos que se derivan de ellos.

Los derechos federativos están integrados por la inscripción del jugador, a efectos de la obtención de la correspondiente licencia para que el jugador pueda participar en partidos y competiciones oficiales, a nombre del club deportivo o SAD con el que mantiene la correspondiente relación laboral. Según reiterada jurisprudencia [vid SSTs de 24 de septiembre de 2012 (RC 3025/2010; ECLI: ES:TS:2012:6301; ponente Huelin Martínez de Velasco), con cita en las de 7 de octubre de 2011 (RC 2342/2007; ECLI: ES:TS:2011:7226; ponente); 5 de mayo de 2011 (RC 796/2007; ECLI: ES:TS:2011:3305; ponente Martínez Micó); 2 de noviembre de 2010 (RC 5123/2007; ECLI: ES:TS:2010:5847; ponente Huelin Martínez de Velasco) y 19 de julio de 2010 (RC 3633/2007; ECLI: ES:TS:2010:5847; ponente Huelin Martínez de Velasco); y de 24 de marzo de 2014 (RC 3827/2010; ECLI: ES:TS:2014:1205; ponente Fernández Montalvo):

- (i) Los titulares de los derechos federativos son, exclusivamente, los clubs o SAD mientras dure la relación laboral con el jugador.
- (ii) Los derechos federativos podrán ser objeto de negocios jurídicos, como es la cesión temporal o definitiva del jugador, previo consentimiento favorable del futbolista, entre las SAD y los clubs.
- (iii) De la cantidad percibida por la cesión o traspaso, el futbolista tendrá derecho a un porcentaje que no podrá ser inferior al 15 por 100,

extinguiéndose en el momento de la cesión o traspaso la relación laboral entre el jugador y el club cedente.

- (iv) Los cobros efectuados por los jugadores profesionales, por mediación de terceros residentes en el extranjero, deben ser considerados como rendimientos del trabajo personal, pues tiene su causa y razón de ser, precisamente, en la relación laboral que vincula al futbolista con la entidad pagadora.
- (v) No habiéndose acreditado que los pagos efectuados por el club o sociedad anónima deportiva a la persona o sociedad tercera derivaban de una relación jurídica distinta del contrato laboral celebrado con el deportista profesional, cabe legítimamente presumir que eran una parte de la retribución de éste entregada a un tercero, operación que, siendo perfectamente posible en derecho, no impide su calificación fiscal como rendimientos del trabajo del jugador.

En ese sentido, cabe diferenciar dos escenarios: El primero de ellos responde al ámbito estrictamente interno en el que ambas partes de la transacción —adquirente y transmitente— son residentes en territorio español. Con carácter general, el club vendedor obtendrá una plusvalía (o minusvalía) que deberá integrar en la base imponible del IS, mientras que el club comprador contabilizará el activo adquirido como un inmovilizado intangible. El segundo escenario se referiría a los casos en que la entidad deportiva que transmite los derechos federativos no es residente en territorio español, donde se debería aplicar el IS y, en su caso, el correspondiente convenio para evitar la doble imposición.

Por otra parte, el Tribunal Supremo [SSTS de 3 (RC 4186/2007; ECLI: ES:TS:2011:7808) y 4 de noviembre de 2011 (RC 4187/2007; ECLI: ES:TS:2011:7812); ponente Martínez Micó] ha rechazado la deducibilidad en el IS de las sanciones deportivas impuestas a un club, razonando que:

«[...] las sanciones impuestas en el ámbito de la disciplina deportiva son el resultado del ejercicio de la potestad disciplinaria que las federaciones deportivas

ejercen bajo la coordinación y tutela de la Administración Pública --Consejo Superior de Deportes-- en el marco de las normas y potestades que la Ley del Deporte atribuye a los órganos deportivos. Las infracciones a las reglas del juego o competición son sancionadas por las Federaciones deportivas en el ejercicio de las funciones públicas de carácter administrativo que el ordenamiento jurídico les atribuye, actuando, en el ejercicio del poder de "imperium", como agentes colaboradores de la Administración Pública. Por eso, las cuestiones disciplinarias deportivas son decididas por el Comité de Disciplina Deportiva, órgano adscrito orgánicamente al Consejo Superior de Deportes que decide en única instancia en vía administrativa y sus resoluciones agotan la vía administrativa.

Así las cosas, debe predicarse el carácter administrativo tanto de los órganos encargados del régimen sancionador como de las infracciones y sanciones impuestas.

La consideración de la sanción disciplinaria deportiva, conforme a la normativa reguladora de la Ley del Deporte, como sanción administrativa comporta el efecto de negar su deducibilidad fiscal como gasto en el Impuesto sobre Sociedades. Las sanciones disciplinarias de carácter económico que se pueden imponer a los jugadores y técnicos no pueden tener la consideración de deducibles a efectos fiscales en la medida en que responden a una actuación ilícita en el plano deportivo, ya que, en caso contrario, sería tanto como que la Hacienda Pública financiase un porcentaje de la sanción, con lo que ésta no sería efectiva en su totalidad».

Así mismo, las "cuotas extraordinarias" que los clubs deportivos satisfacen a la Liga Nacional de Fútbol Profesional no son deducibles en el IS, al tener origen en las deudas que aquellos tenían fundamentalmente con la Hacienda Pública [STS de 9 de julio de 2009; (RC 3792/2004; ECLI: ES:TS:2009:5605); ponente Aguallo Avilés].

Finalmente, conviene poner de relieve que el referido informe del Tribunal de Cuentas diseña la deuda de los clubs a Hacienda en atención a la etiología de los tributos de los que la originan, indicándose al respecto lo siguiente:

«El peso de las deudas por IRPF se mantuvo en un porcentaje estable entre el 62% y el 55% del total de la deuda pendiente durante el periodo analizado. Su evolución

refleja una mejoría coherente con el resto de los datos en este Informe, pasando de 383 millones de euros en 2010 a 121 millones de euros en 2017, lo que supuso una disminución de la deuda pendiente por este concepto del 69%. La deuda tributaria de los CF proveniente del IVA muestra un comportamiento similar, con un peso en el conjunto de la deuda pendiente entre el 31% y el 28% del total, y su importe se redujo de 167 a 67 millones de euros en el periodo fiscalizado (el 60%). La evolución de los importes de deuda provenientes del IS y del resto de conceptos también ofrece datos positivos, aunque representan, como se ha señalado, un porcentaje poco significativo sobre el total de la deuda».

Así mismo, en dicho informe se detallan los datos de la deuda según su naturaleza, proviniendo, principalmente, de las obligaciones tributarias corrientes de los clubs (entre un 60 y un 70% del total). La deuda proveniente de las liquidaciones de las actas tramitadas por los órganos de inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria [«AEAT»] se situó a lo largo del periodo fiscalizado entre el 18% y el 27% del total de la deuda pendiente. Y el peso apenas llegaba al 6% del total de la deuda pendiente en 2010 y pasó hasta el 23% en 2017, incrementándose su cuantía en un 30%, como consecuencia de las sanciones gubernativas impuestas a los clubs por los incumplimientos referentes a la LD y la Ley 19/2007, de 11 de julio, contra la violencia, el racismo, la xenofobia y la intolerancia en el deporte.

Y en cuanto a su examen desde el punto de vista del periodo de recaudación tributaria, se observa una importante reducción de la deuda pendiente en periodo voluntario, disminuyendo el importe al final de cada ejercicio desde 443 millones de euros a finales de 2010 hasta 106 millones a finales de 2017 (el 76%). La deuda pendiente en periodo ejecutivo también disminuyó desde 192 millones de euros hasta 111 millones entre las fechas señaladas (el 42%).

Respecto de la evolución de la deuda aplazada, en el mencionado informe se resalta el drástico recorte experimentado, que se corresponde claramente con la restricción en la concesión de aplazamientos de pago de la nueva deuda que se iba generando por obligaciones corrientes. El importe de la deuda que estaba aplazada o en solicitud de aplazamiento en periodo voluntario al final de cada ejercicio disminuyó durante el periodo desde más de 230 millones de euros, a finales de 2010, hasta apenas

26 millones, a finales de 2017 (el 89%). La deuda aplazada o en solicitud de aplazamiento en vía ejecutiva también disminuyó desde 38 millones de euros hasta 9 millones entre las fechas señaladas (el 76%).

### **3.- La tributación en el caso de los futbolistas.**

En concreto, respecto de los futbolistas, los problemas más importantes, se plantean en relación con el IRPF y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes [«IRNR»]. Entre otras cuestiones se suscitan:

1º) Si tienen sus ingresos, en general o algunos en particular, la consideración de rentas irregulares por la brevedad de su vida laboral o por haberlos recibido de manera irregular en el tiempo.

2º) El posible régimen especial de los trabajadores desplazados a territorio español (artículo 93 LIRPF, aplicación IRNR).

3º) La tributación por IRPF de ciudadanos comunitarios residentes en otro Estado miembro.

4º) La tributación de los derechos de imagen de los deportistas.

Cuestiones que van a ser desarrolladas en los siguientes subapartados.

#### **3.1.- La ausencia de consideración de los rendimientos obtenidos como rentas irregulares.**

En la prestación deportiva “profesional” de los futbolistas la edad es, entre otros, un factor determinante: sólo pueden desarrollar su actividad como deportistas profesionales durante un periodo de tiempo breve, en comparación con la duración de la vida activa de la mayor parte de los contribuyentes. Es lo que se conoce como fuentes de renta fugaces o de rápido agotamiento”<sup>18</sup>. Además, se alcanza un alto nivel de rentas

---

<sup>18</sup> Carmen Garre Ene: “*La fiscalidad del deporte*”. Universidad Miguel Hernández de Elche. 2016.

que se perciben, de manera concentrada, en un reducido número de ejercicios, viéndose sometidas a la escala de gravamen progresiva del IRPF; de manera que la carga tributaria para el futbolista resulta superior a la que hubiera soportado de percibir ingresos equivalentes en mayor número de años. Se plantea, en consecuencia, el importante problema de si tales rentas merecen la consideración de rentas irregulares como mecanismo para evitar una excesiva progresividad del impuesto.

El artículo 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, en su redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, [«LIRPF»], prevé que «[...] el 30 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2. a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único período impositivo».

Por tanto, los ingresos de los futbolistas con periodo de generación inferior a dos años, cualquiera que sea la duración del periodo de su vida activa en que pueden obtenerlos en razón de las aptitudes exigidas para su actividad, lógicamente vinculadas a la edad, tributan por el IRPF como cualquier otro rendimiento obtenido durante el ejercicio, y cualquiera que sea la incidencia de la tarifa progresiva a causa de su acumulación o elevada cuantía durante un corto número de años.

Así lo viene entendiendo la jurisprudencia<sup>19</sup>, pudiendo hacerse referencia, por ejemplo, a la antigua STS de 10 de septiembre de 1992 (RC 1256/1990; ECLI: ES:TS:1992:12219; ponente Pujalte Clariana), donde se declara que «[...] sin desconocer que para el ejercicio de ciertas actividades remuneradas el tiempo de «vida activa» es más corto que para otras, no puede sumirse en la norma transcrita [se refería al artículo 27 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, en ese momento aplicable] el supuesto de los emolumentos percibidos con carácter ordinario por los futbolistas profesionales [...] La expresión «notoriamente irregular en el tiempo» no está referida al

---

<sup>19</sup> Conviene recordar que, con arreglo al artículo 1.6 del Código Civil, por jurisprudencia debe entenderse, sensu stricto, la doctrina del Tribunal Supremo, exigiéndose al menos dos pronunciamientos sobre una misma cuestión, si bien este último requisito, en mi opinión, puede considerarse superado en el ámbito contencioso-administrativo en virtud del vigente artículo 93 LJCA.

total en que se ejerza la actividad remunerada, sino al periodo impositivo en que los rendimientos se generen».

No obstante, el hecho de que nuestro ordenamiento no otorgue a los ingresos de los futbolistas, con carácter general, la calificación de rentas irregulares no impide que algunos de sus rendimientos puedan tener esa consideración, con la consiguiente aplicación de la reducción, si cumplen con los requisitos sobre su generación en plazo superior a dos años o si se subsumen en alguno de los conceptos que las disposiciones reglamentarias enumeran, de forma expresa, como tales rentas irregulares. La STS, de manera taxativa, se refiere a lo cobrado en concepto de "ficha"; esto es, la cantidad estipulada de común acuerdo entre el club y el futbolista, por el hecho de celebrar el contrato de trabajo, cuya cuantía debe constar por escrito en el mismo, así como los períodos de pago, siempre que corresponda a un lapso temporal superior a dos años, al margen de que se efectúe un pago único o de que se convenga el fraccionamiento y los consiguientes plazos de pago de la cantidad acordada. Y, de igual forma, pueden merecer la misma consideración, en cuanto cumplan los requisitos del artículo 18.2 LIRPF: la indemnización no exenta por despido o cese de la relación laboral; ingresos por actos, exhibiciones o partidos homenaje; determinados premios, como los que responden a la consecución de objetivos a largo plazo; y la participación del futbolista en el precio de los traspasos a otro club, con el requisito temporal de permanencia de dos años en el club de origen.

En la actualidad la cuestión relativa a las rentas irregulares está siendo objeto de un intenso debate y, de hecho, el Tribunal Supremo ha admitido, recientemente, varios recursos de casación en relación con los rendimientos obtenidos por otros tipos de profesionales, conforme al nuevo modelo implantado mediante la reforma de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio) [«LJCA»] por la disposición final tercera de la Ley Orgánica 7/2015, que modifica la Ley Orgánica 6/1985. Así, cabe hacer mención, entre otros, a los AATS de 9 de marzo (RCA/6034/2017), y 26 de febrero de 2018 (RCA/6312/2017), 19 de julio (RCA/2067/2017 y 2522/2017-resuelto por STS de 20 de marzo de 2018-) y 21 de junio de 2017 (RCA/2070/2017-resuelto por STS de 19 de marzo de 2018-).

### **3.2.- La aplicación del régimen especial del IRPF de los trabajadores desplazados a territorio español.**

La LIRPF en su Título X prevé la existencia de diferentes regímenes especiales dentro del impuesto. Uno de ellos es el regulado en la Sección 5ª (artículo 93), relativo al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, y que ha sido desarrollado por el Título VIII (artículos 113 a 120) del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. Se establece que las personas físicas que se desplacen al territorio español como consecuencia de un contrato de trabajo y adquieran aquí su residencia fiscal, convirtiéndose, por tanto, en contribuyentes del IRPF, podrán optar por tributar mediante la aplicación de las reglas del IRNR, es decir, como si no fueran residentes en España. Este régimen especial no está previsto, expresamente, para los futbolistas, que ni siquiera son mencionados en dichas normas, si bien es de sobra conocido que una de las razones que justificó su aprobación fue, justamente, facilitar la incorporación a los clubs españoles de futbolistas extranjeros, otorgándoles un régimen fiscal que pudiera resultarles beneficioso.

En efecto, en la Disposición Adicional Cuarta de Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF, en la redacción dada por la Disposición Final Decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, se establecía que el Gobierno elaborará y aprobará en el plazo de 15 meses a partir de la entrada en vigor de dicha ley, entre otros, el texto refundido del IRNR, dando lugar al Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes) [«LIRNR»].

El citado Texto Refundido, como norma con fuerza de ley, fue objeto de desarrollo reglamentario a través del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio [«RIRNR»]. Así mismo, en paralelo se aprobó el Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio [«RIRPF»], para regular el régimen especial de tributación por el IRNR, permitiendo a los extranjeros que trabajen temporalmente en España tributar a Hacienda a un nivel inferior que los trabajadores nacionales durante el ejercicio de desplazamiento y los 5 siguientes.



En síntesis, dicha normativa se aprobó, inicialmente, con el objetivo de impulsar la economía nacional, atrayendo a directivos y a personal cualificado del extranjero. El incentivo consistía en que, acogidos a dicho régimen, los trabajadores desplazados que cambiasen su residencia fiscal a España tendrían una reducción fiscal en el IRPF. En concreto, les permitía tributar como no residentes al tipo general del 25% en lugar del 43%. Sin embargo, lo que en un principio se concibió como una medida para atraer a los mayores cerebros de todo el mundo, no circunscrita, necesariamente, al ámbito del fútbol o del deporte, se convirtió en una fórmula perfecta para que los clubs de fútbol españoles pudieran fichar a los mejores jugadores del planeta, ya que, con esta ley, sus impuestos serían mucho más bajos que en otros países, hasta el punto de que esta norma viene siendo conocida de forma habitual y generalizada como la “*Ley Beckham*”, en referencia al centrocampista “*galáctico*” del Real Madrid, uno de los primeros a los que se le aplicó esta ventajosa normativa. La aprobación de la norma fue valorada de forma muy positiva por los clubs de fútbol, que, no en vano, se hacen cargo, de forma habitual, del pago del IRPF de sus jugadores, al pactarse en los contratos la cláusula conocida como “*libre de impuestos*”, tal como se puso de relieve con ocasión del conocido como “caso Schuster”.

En todo caso, no deja de resultar paradójico que la “*Ley Beckham*”, en sentido estricto, ni era ley, ni se debió a David Beckham, si bien es cierto que, con posterioridad, la regulación en la materia fue incluida en el mencionado artículo 93 LIRPF<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> En su redacción original disponía lo siguiente (las negritas son nuestras):

Artículo 93. Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

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

Con fecha de efectos de 1 de enero de 2010, la “*Ley Beckham*” fue objeto de una “vuelta de tuerca”<sup>21</sup>, al ser modificada por la Disposición Final Decimotercera de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010. Así, se limitó sustancialmente a sus potenciales beneficiarios, al no resultar aplicable a

---

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.

c) Que **los trabajos se realicen efectivamente en España**. Se entenderá cumplida esta condición aun cuando parte de los trabajos se presten en el extranjero, siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos tengan o no la consideración de rentas obtenidas en territorio español de acuerdo con el artículo 13.1.c) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, no exceda del 15 por ciento de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural. Cuando en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo el contribuyente asuma funciones en otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, fuera del territorio español, el límite anterior se elevará al 30 por ciento. Cuando no pueda acreditarse la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero, para el cálculo de la retribución correspondiente a dichos trabajos deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero.

d) Que dichos **trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español**. Se entenderá cumplida esta condición cuando los servicios redunden en beneficio de una empresa o entidad residente en España o de un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español. En el caso de que el desplazamiento se hubiera producido en el seno de un grupo de empresas, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y exclusivamente a estos efectos, será necesario que el trabajador sea contratado por la empresa del grupo residente en España o que se produzca un desplazamiento a territorio español ordenado por el empleador.

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.

<sup>21</sup> Guadalupe Díaz Súpico: «Una vuelta de tuerca a la “*Ley Beckham*”». Revista Quincena Fiscal. Núm 4/210. Editorial Aranzadi.

aquellos contribuyentes cuyas retribuciones superasen la cifra de 600.000 euros en cada uno de los ejercicios impositivos, de modo que ya no podrían optar por el tipo del 25 por 100 previsto para los no residentes, resultando de aplicación el marginal aplicable a los contribuyentes del IRPF (tipo máximo del 43 por 100, como se indicó con anterioridad).

La modificación no tuvo efectos retroactivos (al incluir una disposición transitoria decimoséptima en la LIRPF, conforme a la cual la nueva redacción únicamente se aplicaba a los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio nacional con anterioridad a 1 de enero de 2010), por lo que los trabajadores que habían celebrado su contrato de trabajo con anterioridad a esa fecha y se habían acogido tal normativa mantenían sus derechos.

En la actualidad, tras la reforma operada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la LIRNR y otras normas tributarias, el ejercicio de esta opción está sometido a diversos requisitos (el referido artículo 93 LIRPF):

- (I) Se limita el derecho a quienes no hayan sido residentes en España durante los 10 periodos impositivos anteriores a su desplazamiento a territorio español, lo cual deberá ser probado mediante el correspondiente certificado de residencia en un país extranjero; de ahí el término de “impatriados” que suele aplicarse a los posibles beneficiarios de este régimen.
- (II) Se requiere que la venida a España se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo, **con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio**, o como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada.
- (III) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

Ante todo, cabe destacar, desde la perspectiva del presente trabajo, que se excluye de este régimen especial a las contrataciones de deportistas profesionales desde el 1 de enero de 2015, si bien se regula un régimen transitorio para los desplazamientos anteriores, que les permite su aplicación.

Dado que el contribuyente cuenta con el derecho de opción<sup>22</sup> entre tributar por el IRPF o por el IRNR, resulta palmario que tal elección (mediante la presentación del Modelo 149, aprobado por Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre) vendrá determinada por la carga fiscal más beneficiosa o menos gravosa que resulte en cada caso. Si bien, con carácter general, puede decirse que el contribuyente del IRPF se ve sometido a una escala progresiva que va del 19 por 100 al 45 por 100 (que era del 47 por 100 en 2015 hasta la modificación de las escalas, tras la aprobación de la última reforma fiscal, mediante el Real Decreto Ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del IRPF y otras medidas de carácter económico; y objeto de desarrollo por el Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, que modifica el RIRPF y el RIRNR), mientras que el IRNR grava esas rentas al tipo proporcional del 24 por 100. Y, en cambio, si se consideran los rendimientos que constituyen la denominada “*base del ahorro*”, el sujeto pasivo puede pagar conforme al tipo del 19 por 100 en ambos tributos.

A partir de ahí, resaltan como otras novedades del nuevo modelo, por un lado, la supresión del límite de 600.000 euros para poder aplicarse este régimen, aunque cuando se supere esa cuantía habrá de tributar por un tipo del 45 por 100. Y, por otro, la eliminación del requisito de que los trabajos se realicen físicamente en territorio español y en beneficio de un establecimiento radicado en España. Como contrapartida, ahora, todas las rentas del trabajo que se obtengan durante el mismo van a tributar en España,

---

<sup>22</sup> Sobre el ejercicio del derecho de opción, procede hacer referencia al ATS de 5 de marzo de 2018 (RCA/5692/2017) donde se plantea si el plazo de dos meses para ejercitar la opción por el régimen especial de los trabajadores extranjeros destinados en territorio español constituye un requisito *sine qua non* para la aplicación de dicho régimen especial o, por el contrario, se trata de un requisito meramente formal, por lo que su incumplimiento no puede comportar la anulación de la opción y la pérdida del derecho.

aunque se prevén mecanismo para evitar la doble imposición. Así mismo, debe tenerse en cuenta la extensión del régimen a los administradores societarios.

### **3.3.- La tributación por IRPF de ciudadanos comunitarios residentes en otro Estado miembro.**

El principio general de la residencia habitual como criterio determinante de la sujeción a varios impuestos de naturaleza personal se ha de conjugar con un hecho fundamental, cual es la pertenencia del Reino de España a la Unión Europea<sup>23</sup>. El artículo 18.1 del Tratado de la Unión Europea [«TUE»] establece que todo ciudadano de la Unión «[...] tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, con sujeción a las limitaciones y condiciones previstas en el presente Tratado y en las disposiciones adoptadas para su aplicación».

La normativa tributaria permite a los Estados miembros establecer diferencias entre residentes y no residentes, siempre que no se restrinjan las libertades fundamentales que garantiza el TUE para la consecución del mercado común. De igual modo, tampoco impide que existan disparidades entre los diferentes gravámenes sobre la renta de los Estados miembros, aunque en los últimos años se han levantado voces a favor de un acercamiento en las tarifas o escalas de gravamen. En ese sentido, es preciso señalar que la armonización fiscal, posiblemente, pueda ser el siguiente hito en el proceso de unificación europea, en cuanto a tender hacia una homogenización de los diferentes tributos y tipos de gravamen en el conjunto de la UE. Lo que, por otra parte, a largo plazo, habría de venir acompañado de una equiparación salarial entre los trabajadores de los Estados miembros.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea [«TJUE»] ha fijado una doctrina respecto de la relación existente entre el concepto de residencia fiscal y las libertades comunitarias, siendo dentro del ámbito deportivo, quizás, su pronunciamiento más conocido la famosa sentencia “*Bosman*” (STJCE de 15 de diciembre de 1995, caso

---

<sup>23</sup> Instrumento de Ratificación del Tratado hecho en Lisboa y Madrid el día 12 de junio de 1985, relativo a la adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa a la Comunidad Económica Europea y a la Comunidad Europea de la Energía Atómica (BOE de 1 de enero de 1986).

*Union Royale Belge des Sociétés de Football Association ASBL v. Jean Marc Bosman*, asunto C-415-1993).

Este caso dio lugar a una revolución en la normativa de las competiciones deportivas, en cuanto a que dinamitó las cláusulas de jugadores nacionales de otros Estados que contenían los reglamentos elaborados por la UEFA y las distintas federaciones nacionales de fútbol. Su fallo fue el detonante para la ulterior reforma de la normativa que regula las competiciones internacionales europeas, así como nacionales de los Estados miembros, al objeto de no establecer limitaciones a la participación de jugadores comunitarios, lo que ha sido considerado como el punto de partida del modelo del fútbol moderno, al superar la concepción tradicional de equipos formados, en exclusividad, por nacionales del Estado donde radicara el club, con la excepción de tres jugadores foráneos más dos “*asimilados*”, es decir, jugadores con cinco años consecutivos de práctica deportiva en el país, tres de los cuales debían haber sido hechos como jugador juvenil (la conocida como “Regla 3+2”). Paradójicamente, el jugador no obtuvo precisamente un especial beneficio, ni profesional ni económico, por el reconocimiento de este derecho<sup>24</sup>.

La sentencia del TJUE contiene dos aspectos importantes. En primer lugar, si un Estado miembro no permite a un no residente beneficiarse de las ventajas fiscales que se conceden a los residentes, este hecho por sí mismo no supone una discriminación desde el punto de vista de las libertades comunitarias. La diferencia de trato entre sujetos pasivos residentes y no residentes no es discriminatoria. En segundo lugar, merece un tratamiento diferenciado el supuesto en el que el sujeto no residente no obtenga rendimientos importantes en el Estado de residencia, percibiéndolos en el Estado del empleo o de la fuente. En este supuesto específico se deben equiparar ambas situaciones. Doctrina reiterada en las SSTJCE de 12 de mayo de 1998 (caso *Esposos Robert Gilly/Directeur des services fiscaux de Bas-Rhin*, FJ 53, asunto C-336/1996, rec. I-2793); de 11 de agosto de 1995 (caso *Wielock c. Inspecteur der directe belastingen*, asunto C-80/1994) y de 14 de septiembre de 1999 (caso *Frans Gschwind/Finanzamt AaBenstadt*, asunto 391/1997).

---

<sup>24</sup> <http://www.marca.com/futbol/futbolinternacional/2015/12/14/566e7abc46163ff02a8b4624.html>

Con el fin de evitar las posibles discriminaciones que habían sido enunciadas por el TJUE y, siguiendo la Recomendación de la Comisión, de 21 de diciembre de 1993, España incorporó al ordenamiento jurídico interno la opción de tributar como contribuyentes en el IRPF a las personas físicas residentes en un Estado miembro (artículo 33 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del IRNR).

El artículo 46.1 TRLIRNR prevé una opción para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea:

«El contribuyente por este Impuesto, que sea una persona física residente de un Estado miembro de la Unión Europea, siempre que se acredite que tiene fijado su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro de la Unión Europea, podrá optar por tributar en calidad de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que haya obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por ciento de la totalidad de su renta siempre que tales rentas hayan tributado efectivamente durante el período por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

b) Que la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90 por ciento del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España siempre que dicha renta haya tributado efectivamente durante el período por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo».

### **3.4.- Los derechos de imagen de los futbolistas: rendimientos del trabajo, del capital mobiliario, imputación de rentas y/o rendimientos de actividades económicas.**

El derecho a la imagen es un derecho fundamental, consagrado en el artículo 18 CE, siendo objeto de desarrollo mediante la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo. Pues

bien, tal derecho puede ser objeto de explotación económica, a través de su cesión a un tercero, lo que supone su condición, desde esta perspectiva, de un derecho de naturaleza patrimonial [vid. STS de 25 de enero de 1999 (RC 76/1998; ES:TS:1999:300); ponente Gota Losada; referida al artículo 56 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, relativo a la retención de las cantidades pagadas por la cesión derechos de imagen].

Los rendimientos generados por la prestación de servicios del futbolista tributan, según se expuso con anterioridad, como **rendimientos del trabajo** en el IRPF. Ahora bien, desde los años noventa del siglo pasado, tras la percepción de unas cifras muy cuantiosas derivadas del nuevo modelo de retransmisión televisiva de los partidos en modalidad de “*pago por visión*”, los clubs comenzaron a celebrar dos modalidades de contratos con sus jugadores: uno, laboral; y otro, de explotación de la imagen del futbolista, cuya tributación por las rentas derivadas de tal actividad viene generando múltiples problemas.

En un Informe del año 2000, del antiguo Ministerio de Educación y Cultura sobre el "Deporte Español ante el Siglo XXI", se señalaba que:

«Antes de la regulación dada por la Ley 13/1996 a la cesión del derecho a explotar la imagen del deportista, esta cesión era un instrumento utilizado por algunos clubs deportivos para evitar la retención a que están obligados a practicar sobre las rentas del trabajo satisfechas a los deportistas que participan en su equipo. Por otro lado, los deportistas profesionales utilizaban este mecanismo para evitar una tributación muy alta mediante la cesión del derecho a explotar su imagen a una sociedad interpuesta que normalmente pertenecía al cedente y que estaba situada fuera de España y en algunas ocasiones en paraísos fiscales. De esta manera, no sólo no se retenía por las rentas del trabajo satisfechas por los clubs deportivos a los deportistas, sino que, además, estas rentas normalmente no tributaban en España».

Más de dieciocho años después, lo cierto es que el problema sigue estando vigente, a tenor de los continuos casos que se hacen públicos de los futbolistas en relación con la tributación de sus derechos de imagen.



La primera norma que se ocupó de los derechos de imagen fue la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, cuyo artículo 2.Dos añadió al artículo 37.3 de la Ley del IRPF entonces vigente (Ley 18/1991, de 6 de junio), su letra g) que califica como rendimientos del capital mobiliario: «[...] los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización».

El artículo 2.Tres de la propia Ley estableció que el deportista debía incluir como mayores ingresos en su base imponible las rentas derivadas de la cesión de sus derechos de imagen, aunque la retribución directa de las mismas las percibiera una tercera persona. Así, con efectos a partir del 1 de julio de 1997, se instauró un nuevo régimen de transparencia fiscal que afectaba principalmente a los deportistas que obtenían rentas por la cesión de los derechos de imagen a través de sociedades “interpuestas” siempre que se reunieran determinados requisitos.

No obstante, se produjo una circunstancia singular en nuestra historia legislativa que evidencia la confusión e incertidumbre que generó desde un primer momento el régimen jurídico de la cesión de los derechos de imagen. El artículo 2.Tres no llegó a aplicarse tal y como se aprobó en un principio por la Ley 13/1996, puesto que, de manera sorprendente, se modificó el mismo día de su aprobación mediante la Disposición Adicional Segunda de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias.

Con posterioridad se aprobó la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que sustituyó a la Ley 18/1991, y cuyo artículo 76 reprodujo, casi literalmente, el régimen antes instaurado. A esta norma le sucedió el artículo 38 de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de Reforma Parcial del IRPF, que suprimió el apartado 7 del artículo 76 de la Ley 40/1998, como consecuencia de la eliminación del régimen de transparencia fiscal.

El Tribunal Supremo, en STS de 16 de abril de 2012 (RC 2659/2008; ECLI: ES:TS:2012:2524; ponente Huelin Martínez de Velasco) en la que se concluía que la explotación comercial de la imagen de los futbolistas se incardina en el seno de la relación laboral concertada entre el club y el jugador, por vincularse a la práctica

profesional, incorporándose las cantidades percibidas al concepto de salario aun cuando fueran abonadas a una sociedad interpuesta residente en los Países Bajos, se afirma que el legislador «[...] estableció y reguló, por cierto con prosa de muy difícil comprensión, un supuesto de transparencia fiscal, consistente en la utilización por personas físicas (deportistas, artistas, etc.) de sociedades instrumentales, las cuales, a su vez, ceden mediante contraprestación dicho derecho o autorización a la sociedad o entidad con la cual esté relacionado laboralmente la persona física de que se trate, y así de este modo se elude el pago directo por la sociedad o empresa empleadora de parte de la contraprestación por derechos de imagen, que recibe la sociedad interpuesta».

Finalmente, tras la ya citada LIRPF, de 2006, la situación no ha variado de forma sustancial. La nueva norma se limita a adaptar en el ámbito del régimen especial de imputación de rentas las antiguas referencias a la parte general de la base imponible al nuevo esquema para la base imponible, previsto por el artículo 45. Por su parte, el artículo 17.1 dispone que «[...] se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas». Este supuesto acontecerá cuando el deportista profesional preste su trabajo vía contrato laboral con un club o entidad deportiva, canalizando a través del salario los derechos de explotación de la imagen del deportista. Para que la explotación del derecho de imagen genere rendimientos del trabajo es necesario que la utilización de la imagen sea inherente e indisoluble del trabajo y que esas rentas no se deriven de una explotación diferenciada por parte de un tercero ajeno a la relación laboral.

Dicho lo cual, existen dos normas específicas que se ocupan de la cesión de los derechos de imagen de los deportistas. En primer lugar, el artículo 25.4.d) LIRPF, que califica a las rentas obtenidas por la cesión de los derechos de imagen como **rendimientos del capital mobiliario**, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica, es decir, cuando el titular del derecho de imagen ejerce una actividad económica de explotación del mismo, que tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas, cuestión que se examinará más adelante. Es esencial para tal calificación que entre el titular del derecho y la persona o entidad a que se cede directamente el mismo o a la que se cede su explotación no exista una relación

de carácter laboral, de modo que estaremos ante un rendimiento del capital mobiliario cuando el propio profesional se dedica a la explotación de su imagen, contratando con empresas a las que autoriza que utilicen su imagen. El elemento fundamental para la calificación de tales rentas como rendimientos del capital mobiliario es la percepción directa por el profesional titular de dichos derechos de las mismas. En todo caso, debe tenerse en cuenta el régimen general de este tipo de rendimientos contenido en los artículos 25 y 26 de la propia ley.

En segundo lugar, el prolijo artículo 92, que es dedicado a la **imputación de rentas** por la cesión de los derechos de imagen de los deportistas, cuyo objetivo principal es evitar la elusión fiscal por parte de los deportistas residentes en España y, por tanto, contribuyentes en territorio español, así como el diferimiento en los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen, centrando su ámbito de aplicación a aquellos profesionales que se encuentran integrados en el ámbito laboral.

He aquí el quid de esta cuestión: la conocida como “regla 85%-15%”. El 15 por 100 por derechos de imagen tributa en concepto del IS, cuyo tipo marginal desde el 1 de enero de 2016 es del 25 por 100, existiendo, por tanto, una importante diferencia entre uno y otro, siendo así que la AEAT ha focalizado su atención<sup>25</sup> en las liquidaciones practicadas por dicho tributo.

Por un lado, con cierta frecuencia los futbolistas, con ánimo de tributar menos, han venido imputándose como gastos deducibles desde su hogar, hasta automóviles o cualquier otro activo que, en realidad, no se encuentra afecto a la actividad de la sociedad y que, a mayor abundamiento, en muchos casos no cuentan con actividad específica alguna, es decir, que tienen la consideración de interpuestas, esto es, instrumentales, con el único objetivo de reducir la carga fiscal a soportar. O dicho en lenguaje coloquial: **pagar menos impuestos**. Así, de un tiempo a esta parte, resulta frecuente que los medios de comunicación se hagan eco de supuestos de elusión fiscal, infracciones tributarias e, incluso, delitos fiscales en que se ven incurso las estrellas del

---

<sup>25</sup> Plan Nacional de Inspección 2014.

fútbol<sup>26</sup>, aun cuando no se trata de una situación exclusiva de los futbolistas, al extenderse a otros deportistas famosos en otras disciplinas.

En ese sentido, con bastante frecuencia lo que se produce son situaciones de **simulación**, cuestión sobre la que cabe hacer referencia a la STS 25 de junio de 2010 (unificación de doctrina 376/2004; ES:TS:2008:3945; ponente Aguallo Avilés), donde se razona lo siguiente:

«[...] conviene recordar que «la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada», y que aquélla puede ser absoluta, lo que sucede cuando «tras la apariencia creada no existe causa alguna», o relativa, que se da cuando «tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso», esto es, cuando «[t]ras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes» [Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000), FD Quinto], supuesto al que se refiere el art. 1276 del Código Civil (en adelante, C.C.). En el ámbito tributario, la simulación se introdujo expresamente en el art. 25 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (L.G.T.), en su redacción dada por la Ley 25/1995 (aplicable al supuesto de autos), precepto en virtud del cual «[e]l tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los efectos que pudieran afectar a su validez»; y en la actualidad se recoge en el art. 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que establece que «[e]n los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes» (apartado 1), que «[l]a existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios» (apartado 2), y que «[e]n la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente» (apartado 3).

---

<sup>26</sup> [https://www.elespanol.com/deportes/futbol/20170116/186482253\\_0.html](https://www.elespanol.com/deportes/futbol/20170116/186482253_0.html)

[...] la calificación, en el caso concreto, de la convención celebrada por las partes habrá de tener en cuenta no sólo las estipulaciones formalmente establecidas sino también la real intención de los contratantes puesta de manifiesto a través de las reglas de hermenéutica contractual de los arts. 1281 a 1289 del Código Civil», pues «la calificación de los contratos ha de descansar en el contenido obligacional convenido, abstracción hecha de la denominación que las partes asignen a aquéllos», verdadera voluntad de los contratantes que hay que deducir de «los actos de las partes, coetáneos y posteriores a la celebración del contrato» [Sentencia de la Sala Primera de 28 de mayo de 1990, FD Tercero].

En todo caso, aunque igualmente conocido, resulta necesario subrayar que, «para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración tributaria» [Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000), FD Quinto]; y que «la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma», de modo que «la “causa simulandi” debe acreditarla la Administración que la alega» (Sentencia antes cit., FD Octavo), en virtud de los arts. 1.214 C.C. y 114 y ss. L.G.T. (actuales 105 y ss. de la Ley 58/2003).

Por tanto, la simulación o el negocio jurídico simulado tiene «un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia», y, según tiene establecido esta Sección, el resultado de esa valoración es «una cuestión de hecho, y su constatación es facultad de los Tribunales de instancia y no es revisable en casación salvo que se demuestre que es ilógica» [Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000), FD Sexto]. En el mismo sentido, la Sala Primera de este Alto Tribunal viene afirmando que «la calificación de un contrato es función que compete al Tribunal de instancia y que debe ser respetada en casación, a no ser que sea ilógica, absurda o vulnere las normas de hermenéutica contractual» [Sentencia de la Sala de lo Civil de 11 de octubre de 2006 (rec. cas. núm. 4596/1999), FD Segundo], o, dicho de otro modo, cuando «manifiestamente han sido vulneradas las normas

interpretativas o los resultados obtenidos pugnan con el recto criterio» [Sentencia de la Sala Primera de 10 de abril de 1981, FD 3]. En el mismo sentido, se han pronunciado, entre muchas otras, las Sentencias de la Sala de lo Civil de este Tribunal de 21 de julio de 2003 (rec. cas. núm. 3937/1997, FD Tercero); de 25 de septiembre de 2003 (rec. cas. núm. 4123/1997), FD Tercero; de 11 de mayo de 2004 (rec. cas. núm. 2739/1999), FD Primero A); y de 29 de mayo de 2008 (rec. cas. núm. 1048/2001), FD Tercero».

Por otro lado, lo que resulta mucho más importante, existe el problema de las cantidades abonadas por anunciantes e, incluso, por televisiones. Se trata, en principio, de una relación externa a la que liga al jugador con su club. Ahora bien, suele ser práctica generalizada que los jugadores, a la hora de suscribir o firmar su contrato con sus respectivos clubs, como parte del clausulado, incluyen la cesión de parte<sup>27</sup> de esos ingresos, igualmente como derechos de imagen, con alguna excepción particular<sup>28</sup>, como los conocidos como “*shoe endorsement*” (patrocinio de las botas de fútbol), “*shin guards*” (ídem de las espinilleras) o los derivados de la condición de integrante de la respectiva selección nacional. Al margen de esa parte que se cede al propietario de sus derechos deportivos, quien paga por tener en plantilla al deportista, el jugador explota la restante por su propia cuenta como “dueño de su imagen”, lo que provoca que las grandes estrellas suscriban, sin vínculo con su club, otro tipo de acuerdos de patrocinio<sup>29</sup>.

La cesión, además, no se realiza directamente, sino a través de una tercera sociedad, que es la que los gestiona, creándose un esquema triangular. Este esquema suele complicarse aún más, ya que las sociedades cesionarias, de manera bastante habitual, se encuentran radicadas en el extranjero, en particular en paraísos fiscales

---

<sup>27</sup> En el caso de los jugadores del Real Madrid, la cesión se limita al 50 por 100 de tales derechos, de modo que el 50 restante sigue perteneciendo al jugador.

<sup>28</sup> Un caso verdaderamente curioso es el de las colecciones de cromos “oficiales” de La Liga, donde se produce una cesión no individual, sino colectiva, que se reparten en 65% a favor de la LFP y el 35% restante para la AFE.

<sup>29</sup> Como sucede con Cristiano Ronaldo, quien tiene un contrato con Nike, curiosamente la marca en competencia directa con Adidas, que viste al Real Madrid y al club con el que actualmente se encuentra ligado: la Juventus de Turín.

(Belice o Islas Vírgenes Británicas, por ejemplo) o, cuando menos, en territorios con una tributación más favorable (Luxemburgo o Madeira<sup>30</sup>, por caso).

Las discrepancias surgen, fundamentalmente, en dos aspectos: primero, el importe de las cantidades que se abonan por los derechos de imagen, en cuanto a determinar si se ajustan, o no, al valor real de mercado. Segundo, la naturaleza de las sociedades que lo gestionan (las llamadas sociedades “*off-shore*”), su forma de tributación y, en su caso, que las ganancias que se obtengan a través de ellas puedan ser imputadas como verdaderos rendimientos a abonar por IRPF; y, en particular, la exigencia de su tributación con arreglo a la normativa española, habida cuenta que conforme el artículo 2 LIRPF el residente español queda sometido a tributación por la totalidad de las rentas, rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, esto es, por la totalidad de su renta mundial.

Además, cuando la cesión de los derechos de imagen se realiza en el ámbito de una actividad empresarial puede generar para el futbolista **rendimientos de actividades económicas**, por lo que se ha de tener presente el régimen general contenido en los artículos 27 a 32 LIRPF, aunque en ellos no se haga referencia de manera directa a los rendimientos derivados de la cesión de los derechos de imagen. Lo esencial en este caso es que el profesional trabaje por cuenta propia, desarrollando como actividad principal, aparte de la suya propia, en el caso de futbolistas la práctica deportiva, la explotación de su propia imagen. Es decir, ha de actuar como un empresario, debiendo efectuar una ordenación por cuenta propia de recursos materiales y/o humanos, necesarios para la obtención de la renta.

En definitiva, cuando el futbolista cede el derecho a la explotación de su imagen debe tributar por IRPF. Pero ha de atenderse al contenido y alcance de dicha cesión para determinar la tributación específica que le corresponde dentro del impuesto, según el

---

<sup>30</sup> Que presenta un régimen fiscal especialmente favorable con tipos de gravamen en el IS muy inferiores a los generales, siendo especialmente favorable para las sociedades constituidas antes de enero de 2001 que disfrutaban de exención del citado Impuesto hasta el ejercicio 2011, tributando a partir del ejercicio 2012 a un tipo reducido del 4%.

caso: rendimientos del trabajo, del capital mobiliario, imputación de rentas y/o rendimientos de actividades económicas.

La STS de 11 de octubre de 2012 (RC 3249/2010; ECLI: ES:TS:2012:6939; ponente Martín Timón), con cita en la de 28 de enero de 2011 (RC 4201/2007; ES:TS:2011:1565; ponente Aguallo Avilés) -y cuya doctrina también se contiene en la dictada en la misma fecha en el RC 6287/2006 (ES:TS:2011:411; ponente Martín Timón)- razona así que:

«[...] la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas, impone un régimen específico de imputación de rentas que en lo sustancial está recogido actualmente, en el artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tal régimen de imputación tiene lugar en el caso de que concurren los requisitos exigidos en los dos primeros números del artículo 2. Tres, en que bajo el Título de "Tratamiento de las contraprestaciones derivadas de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización" (...)

De esta forma, cuando concurren los requisitos (...), el legislador ha diseñado un sistema que nos recuerda al de transparencia fiscal en el Impuesto de Sociedades, pues se imputan a la base imponible de la persona física (jugador) el importe de la contraprestación que el empleador/cesionario de los derechos de imagen satisface a una sociedad, primera cesionaria de esos mismos derechos, si bien con la particularidad de quedar omitidos de la imputación los demás socios de aquella.

En cambio, cuando el importe satisfecho a la persona física o a una tercera persona por la explotación de los derechos de imagen no excede del 15 por 100 antes referido, cada contraprestación tributará en función de su naturaleza jurídica: la procedente de la relación laboral, como rendimiento de trabajo y la derivada de la cesión de la explotación de derechos de imagen, como rendimientos del capital mobiliario, pues el artículo 37.3 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (según redacción ordenada por el artículo 2.2 de la Ley 37/1996 ), dispone que tendrán tal consideración: " g) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su



utilización." (En el mismo sentido, artículo 25.4.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre).

Por lo expuesto, en la Sentencia de 28 de enero de 2011 (recurso de casación 4201/2007), se ha resumido lo que supone este régimen de la siguiente forma:

" 1º) Tributan como rendimientos del trabajo personal las contraprestaciones satisfechas directamente por los clubes de fútbol a sus jugadores, excepto las originadas por la utilización de su imagen.

2º) Tributan como rendimientos de capital mobiliario y quedan sujetas a retención, las cantidades que por derechos de imagen abonen directamente los Clubes a los deportistas (no a las entidades que actúan como intermediarias).

3º) Se incluyen en el Impuesto sobre la Renta de los deportistas, como una categoría especial de renta, distinta de la de rendimientos del trabajo y de los rendimientos del capital mobiliario, las cantidades satisfechas por los Clubes a terceros por la utilización de la imagen de los deportistas, siempre que los rendimientos del trabajo obtenidos por éstos en el periodo sean inferiores al 85% de la suma de los citados rendimientos y de las cantidades percibidas de las entidades cesionarias de los derechos de imagen"».

En otro orden, conviene recordar que la Administración tributaria cuenta con una potestad de calificación de las operaciones realizadas por los sujetos tributarios. Así lo declara el Tribunal Supremo, por ejemplo, en la STS de 28 de febrero de 2018 (casación 3250/2016; ES:TS:2018:623; ponente Díaz Delgado):

«[...] la potestad de calificación de los actos realizados por el obligado tributario para determinar el verdadero hecho imponible no es contraria a los artículos 31 y 133 CE, ni al principio de seguridad jurídica. En virtud de la calificación la Administración no se convierte en legislador, sino que determina (califica) si existe o no un determinado hecho imponible, previamente establecido por las normas jurídicas, aplicando el régimen tributario que resulta de ellas».

Razón por la cual, esa calificación puede ser atacada por el obligado tributario, tanto si la Administración vulnera la prohibición de analogía (artículo 14 LGT), como

por cualquier otro motivo cuando al realizar esa calificación se infringe el ordenamiento jurídico.

Finalmente, la cuestión relativa a la cesión de los derechos de imagen de los jugadores a sociedades radicadas en terceros países y, en especial, en paraísos fiscales, con la voluntad, clara e intencionada, de ocultar ingresos y eludir el pago de impuestos en España, y que ha dado lugar a que un importante número de jugadores se hayan visto condenados por la comisión de delitos contra la Hacienda Pública, debería dar lugar a un debate sobre el alcance de la responsabilidad con que cuentan aquellas personas que desempeñan labores de asesoramiento fiscal. A nadie se le escapa que las decisiones que han podido adoptar los futbolistas en esta materia se encuentran condicionadas, en buena medida, por los consejos recibidos por los profesionales contratados para velar por sus intereses.

#### **4.- Conclusión.**

El escritor uruguayo Eduardo Galeano, en su libro “*Fútbol a sol y a sombra*”, se preguntaba en qué se parece el fútbol a Dios. A lo que él mismo respondía: en la devoción que le tienen muchos creyentes y en la desconfianza que le tienen muchos intelectuales. Y ello se debe, en gran medida, a que el fútbol hoy en día es, ante todo, un negocio; un jugosísimo negocio que mueve millones en todo el mundo, lo que hace que mucha gente lo desprecie, por considerarlo más como una actividad donde los protagonistas principales se dedican a pegar patadas a un balón, vestidos en pantalón corto y camiseta, ganando por ello ingentes sumas de dinero que resultan desproporcionadas si se comparan con el resto de los mortales. En mi opinión, el problema no radica tanto en lo que puedan ganar quienes se dedican al fútbol de forma profesional, que al fin y al cabo cobran en función de las ganancias que generan como actores principales del negocio, sino en lo que no ganan y deberían ganar otros profesionales, que no puede reputarse suficiente.

Y ese negocio tiene su centro de actividad principal en España. Sin duda la Liga española y sus clubs son los referentes del fútbol a nivel mundial, seguidos por la Premier League en Inglaterra, pero cuyos seguidores se encuentran, en particular, en países pertenecientes a la Commonwealth, a diferencia de lo que sucede con los equipos

españoles, que cuentan con forofos con un perfil más universal. Es cierto que existen otras ligas de renombre, unas con raigambre como la Serie A en Italia; y otras pujantes, como la Bundesliga alemana o el campeonato francés. Pero no alcanzan el nivel de la española.

Desde esa perspectiva, una actividad con tal impacto económico debe ser objeto de un régimen fiscal adecuado que, por un lado, revierta en la sociedad española los enormes beneficios que genera (artículos 31.3 y 133 CE). Pero, por otro, habrá de ser lo suficientemente propicio como para facilitar que los clubs de España sigan siendo los más importantes del mundo, lo cual pasa, ineludiblemente, por contar con las mejores estrellas del fútbol internacional, ya que, de lo contrario, no será lo necesariamente atractivo. No podemos matar la “gallina de los huevos de oro”; España no puede ni debe permitir perder un negocio del calibre del fútbol donde en los últimos años se ha situado en una posición de liderazgo mundial.

Es preciso tener presente que nos encontramos en un mercado global y baste con hacer referencia a la transformación que está experimentando la liga en China, sobre la base de contratar a jugadores europeos y sudamericanos de cierto nivel, abonando unos salarios incomparables con lo que habrían de percibir en cualquier liga europea, para comprender que los poderes públicos de España deberían dar un paso adelante, en el sentido de tratar de favorecer algo más la situación tributaria del fútbol profesional. Al menos, equiparando el régimen fiscal de los futbolistas foráneos con el del resto de ciudadanos extranjeros, en cuanto a la tributación en el IRPF de las rentas de no residentes, mediante la modificación de la mal llamada “*Ley Beckham*”, puesto que la conocida como regla 85%-15% no parece el sistema más apropiado. Siempre será mejor tratar de conseguir que tributen en España por cuantía inferior a la que, teóricamente, debieran hacerlo a que no lo hagan en nuestra Nación. Y, de ese modo, conseguir que se distribuya algo de la riqueza que genera el fútbol entre el resto de españoles.

Por último, de un tiempo a esta parte se vienen produciendo fenómenos de entrada masiva de capital extranjero en diferentes clubs de Europa, que han dado lugar a que la UEFA se haya visto obligada a intervenir aplicando las reglas del conocido como “*fair play*” -o juego limpio- financiero. La llegada de inversores extranjeros ha de ser considerada como un factor positivo, si bien habrá que estar especialmente vigilante en

el cumplimiento de las normas de nuestro ordenamiento jurídico. Y, desde el punto de vista deportivo, que el control de las entidades deportivas por gestores extranjeros no suponga una pérdida de la esencia y valores de los clubs españoles, incluyendo la oportunidad que brindan a los futbolistas españoles para que, primero, se formen y, después, jueguen en la élite, evitando que pasen a convertirse en sucursales de empresas e, incluso, de otros Estados, como sucede, respectivamente, con el Manchester City y el París Saint Germain, que por ello se encuentran permanentemente en el ojo escudriñador de la UEFA.

Y, todo ello, sin perjuicio de que el fútbol es mucho más que un negocio. La importancia vital del papel educativo que desempeña el fútbol base y el infantil no puede ser obviada, dado su carácter de principio rector de la política social y económica (artículo 43.3 CE). Así como en otras áreas; no en vano en la inmensa mayoría de centros penitenciarios de España existen ligas internas de fútbol, que sirven como un elemento más de las actividades tendentes a la reinserción de los penados<sup>31</sup>. Recuérdese que un partido de fútbol logró parar, aunque fuera durante unas breves horas, la contienda que se libraba en los campos de batalla de Europa durante, nada más y nada menos, la Primera Guerra Mundial. Eso siempre lo tenemos presente aquellos a los que de verdad nos gusta el fútbol; a los que nos mueve el sentimiento por unos colores y un escudo y pensamos que nuestro equipo está muy por encima de los futbolistas que en un momento dado juegan en él y de sus problemas fiscales. Y es que, como decía Vujadin Boskov, fútbol es fútbol.

---

<sup>31</sup> La Fundación del Real Madrid participa en diferentes proyectos en esta materia que abarcan 25.000 reclusos.

## BIBLIOGRAFÍA

DÍAZ SÚPICO, GUADALUPE: «Una vuelta de tuerca a la “Ley Beckham”». Revista Quincena Fiscal. Núm 4/210. Editorial Aranzadi.

FERNÁNDEZ MONTALVO, RAFAEL: “La Fiscalidad en el fútbol”. Cremades & Calvo-Sotelo. Diciembre 2017.

GALÁN RUIZ, JAVIER: “La discutida sujeción al IVA de la cesión a los clubes de los derechos de imagen de los jugadores”. Revista Contable, N.º 15, Octubre 2013, Editorial Wolters Kluwer España.

GARRE ENE, CARMEN: “La fiscalidad del deporte”. Universidad Miguel Hernández de Elche. 2016.

GUTIÉRREZ GILSANZ, ANDRÉS: “La conversión de clubes deportivos en sociedades anónimas deportivas”. Revista de Derecho de sociedades. Nª 17. 2001-2002.

RAMOS HERRANZ, ISABEL: “Sociedades Anónimas Deportivas. Régimen Jurídico actual”. Reus. 2012.

SÁENZ DE SANTAMARÍA VIerna, ALBERTO: “De nuevo sobre las sociedades anónimas deportivas”. Revista Jurídica del notariado. Nº 92-93. Octubre 2014-marzo 2015.

SÁNCHEZ GALÁN, JOSÉ RAMÓN: “El fútbol: un deporte de lo más económico”. Estrategia Financiera, nº 332. Noviembre 2015. Editorial Wolters Kluwer España.

DE LOS SANTOS POVEDA, MANUEL: “Algunas cuestiones de actualidad relativas a la tributación de los traspasos de los futbolistas profesionales”. Carta Tributaria. Nº 4. Julio 2015. Editorial Wolters Kluwer España.