

LA TRIBUTACIÓN DE LOS DEPORTISTAS

CARMEN MORÓN PÉREZ

*Profesora Asociada del Departamento de Derecho
Financiero y Tributario de la Universidad de Granada
Abogada*

Fecha de recepción: 07-08-2012

Fecha de aceptación: 23-10-2012

RESUMEN: En el trabajo se realiza una exposición sistemática del régimen tributario de los deportistas. Así pues, se analiza su tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los impuestos locales y en el IVA.

PALABRAS CLAVE: Tributos; Deportistas; Impuestos Locales; IVA; Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; beneficios fiscales.

ABSTRACT: This paper analyzes the taxation of sportsmen. So, the authoress analyzes the way in which they pay in the Income Tax, in the local taxes and in the Value-Added Tax.

KEY WORDS: Taxation; Sportsmen; Local taxes; Value-Added Tax; Income Tax; Fiscal benefits.

SUMARIO: I.-INTRODUCCIÓN. II. LA PRÁCTICA DEL DEPORTE Y EL IRPF: 1. Rendimientos del trabajo derivados de la práctica del deporte. 2. Rendimientos del capital mobiliario relacionados con la práctica del deporte. 3. Rendimientos de actividades económicas derivados de la práctica del deporte. 4. Reducciones de la base imponible de posible aplicación a los deportistas; 5. Ganancias patrimoniales obtenidas por los deportistas. III. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DE LOS DEPORTISTAS NO RESIDENTES. IV. LOS DEPORTISTAS Y EL IAE. V. LA PRÁCTICA DEPORTIVA Y EL IVA.

I. INTRODUCCIÓN

En las páginas que siguen se llevará a cabo una exposición sistemática del régimen tributario de los deportistas. Éste constituye uno de los dos grandes bloques en

los que se puede dividir la fiscalidad del deporte. El otro, que es la fiscalidad de las entidades deportivas, constituyó el objeto de un trabajo anterior¹.

Es evidente que el ejercicio del deporte puede constituir, en ciertos casos, una manifestación de renta muy importante. Desde la irrelevancia en el ámbito tributario del deporte aficionado o a “amateur”, que se practica sólo por placer y sin obtener rendimiento alguno, hasta el deporte de élite, que genera unos rendimientos astronómicos, existe una gran cantidad de deportistas que perciben ciertos ingresos derivados de la práctica deportiva, tales como indemnizaciones por los gastos originados por su ejercicio, compensaciones por las cantidades dejadas de percibir en el desempeño de su profesión habitual, premios o pequeñas retribuciones. Salvo los primeros (los deportistas aficionados, en sentido estricto), los demás (profesionales, semiprofesionales o “compensados”)² perciben cantidades que pueden constituir renta sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o al Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (IRNR). Además de ello, el ejercicio por cuenta propia del deporte, cuando es retribuido, puede ser considerado desarrollo de una actividad económica y, por ello, el deportista que lo practica quedar sujeto al Impuesto de Actividades Económicas (IAE), amén de que, en tal caso, la actividad deportiva realizada tendría la consideración de una prestación de servicios sujeta al IVA.

Así pues, son cuatro los impuestos a los que, eventualmente, puede quedar sujeto un deportista por la práctica del deporte: IRPF, IRNR, IVA e IAE. Al análisis de aquellos aspectos de los mismos que puedan incidir sobre el deportista, dedicaremos, por lo tanto, los epígrafes siguientes.

II. LA PRÁCTICA DEL DEPORTE Y EL IRPF

¹ Vid., Autor, 2009.

² Sobre la distinción entre deportista profesional y aficionado vid. BERMEJO VERA J. (Dir), *Guía jurídica del fútbol aficionado (Marco legal y cuestiones estatutarias, laborales y fiscales)*, Real Federación Española de Fútbol, 1998.

El hecho imponible del IRPF lo constituye la obtención de renta por el contribuyente, integrando la renta los siguientes componentes: a) Los rendimientos del trabajo; b) Los rendimientos del capital; c) Los rendimientos de actividades económicas; d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales; y e) Las imputaciones de renta que establece la ley. Como quiera que el contribuyente es la persona física residente en España, el deportista que no resida en nuestro país no tendrá que tributar en el IRPF, sin perjuicio de que, por los rendimientos que obtenga aquí, tenga que tributar en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes. Así pues, habremos de determinar si las cantidades que un deportista residente en España percibe por el ejercicio de una actividad deportiva pueden ser calificadas dentro de alguna de las categorías que integran el concepto de renta.

1. Rendimientos del trabajo derivados de la práctica del deporte.

De acuerdo con el art. 17.1 LIRPF, son rendimientos 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 del sujeto pasivo o de una relación laboral y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas (art. 17.1). Por lo tanto, cualquier percepción o ventaja que obtenga el sujeto pasivo, ya sea regular o esporádica, en dinero o en especie, que retribuya su trabajo será un rendimiento de tal naturaleza, a menos que el mismo pueda ser calificado como de actividad³.

Por su parte, el art. 27 LIRPF considera rendimientos de actividades económicas aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. La

³ Sobre la distinción, desde un punto de vista general, entre la actividad deportiva por cuenta propia y por cuenta ajena, que puede generar rendimientos del trabajo y de actividad, vid., MARÍN HITTA, L., "Sobre la retribución de los agentes de los deportistas profesionales", Revista Jurídica del Deporte nº 9, 1993, págs. 222 y sigs.

definición legal descansa pues, no en que se trate de rendimientos mixtos del trabajo y el capital -lo que sucederá la mayoría de las veces-, sino en que sea el propio sujeto el que desarrolle por su cuenta y riesgo la actividad. La ordenación por cuenta propia, inevitablemente unida a la asunción de los riesgos derivados de la misma, es la clave que convierte a cualquier actividad en una actividad económica.

Así pues, las retribuciones derivadas del desarrollo de una actividad deportiva serán rendimientos del trabajo cuando aquella se realice en régimen de dependencia, asumiendo un tercero los riesgos de la actividad; por el contrario, serán rendimientos de actividad económica, cuando la actividad deportiva se desarrolle por cuenta propia. En el primer caso, el deportista estará ligado por medio de un contrato de trabajo –ya sea una relación laboral especial o común-, mientras que en el segundo, instrumentalizará el desarrollo de su actividad deportiva a través de figuras contractuales distintas, como el arrendamiento de servicios, el contrato de colaboración o el de patrocinio publicitario⁴.

La relación laboral de los deportistas profesionales es una relación que el Estatuto de los Trabajadores califica como relación laboral de carácter especial⁵. A tal efecto, se consideran deportistas profesionales quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de otro sujeto (un club, una entidad deportiva, una empresa dedicada a la organización de acontecimientos deportivos o cualquier otra empresa) a cambio de una retribución. Si la relación es esporádica y no regular, queda privada de su carácter especial, lo que no significa que necesariamente quede también privada de su carácter laboral, que se mantendrá si persiste la nota de dependencia⁶. No ocurre lo mismo, sin embargo, si falta la

⁴ Sobre esta cuestión, vid., MAGRANER MORENO, F.J., *Tributación de artistas y deportistas*, CISS, 1995, págs. 49 y sigs.; CAZORLA PRIETO, L.M. y CORCUERA TORRES, A., *Los impuestos del deporte*, Aranzadi, 1999, págs. 222 y sigs.; CORDERO SAAVEDRA, L., *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*, Lex Nova, 2001; URQUIZU CAVALLÉ, A., “La tributación de las rentas del trabajo de los deportistas profesionales” en *La prestación de servicios por deportistas profesionales*, Tirant Lo Blanch, 2006.

⁵ Vid. ÁGUILA SOTO, C. y SICILIA CAMACHO, A., “La relación laboral del deportista profesional”, en *Civitas Revista Española de Derecho Deportivo*, nº 7, 1997 y VALIÑO ARCOS, A., “En torno a la laboralidad de la relación jurídico deportiva”, *Civitas Revista Española de Derecho Deportivo*, nº 7, 1997.

⁶ En este sentido, el art. 1.4 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, que regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales dispone que “las actuaciones aisladas para un empresario u

voluntariedad en la prestación, pues en tal caso, la relación deja de ser laboral, para pasar a ser administrativa; tal es lo que acontece con los miembros de las selecciones nacionales⁷, cuya participación es obligatoria en virtud de las normas federativas⁸. De igual forma, la relación pierde también su carácter laboral si no es retribuida, como ocurre cuando el deportista únicamente percibe de su club una compensación por los gastos originados por su práctica deportiva⁹.

Lo anterior, nos lleva a una conclusión: todas las retribuciones que el deportista profesional recibe del club o entidad deportiva a la que presta sus servicios, derivadas del contrato laboral que le une con ella, son rendimientos del trabajo en el IR¹⁰PF. De este modo, tendrán esa consideración, por ejemplo, tratándose de los futbolistas profesionales, las siguientes percepciones a las que el jugador tiene derecho en virtud de lo dispuesto en el Convenio Colectivo del Fútbol Profesional¹¹:

- La contraprestación económica a la que el futbolista tiene derecho en el caso de cesión temporal¹² o definitiva¹³ a otro club.

organizador de espectáculos públicos, de deportistas profesionales a que se refiere este Real Decreto, estarán excluidas de la presente regulación, sin perjuicio del carácter laboral común o especial que pueda corresponder a la contratación...”

⁷ Lo mismo ocurre con los árbitros que prestan sus servicios dependiendo de las federaciones (relación administrativa) o por cuenta propia mediante un contrato civil o mercantil, según la fórmula elegida. En el primer caso sus retribuciones serán, sin duda, del trabajo y en el segundo, de actividad.

⁸ Por eso, el art. 1.6 del RD establece que “Las presentes normas no serán de aplicación a las relaciones entre los deportistas profesionales y las Federaciones Nacionales cuando aquéllos se integren en equipos, representaciones o secciones organizadas por las mismas”.

⁹ Tal es la razón de que el art. 1.2 del R.D. establezca que “quedan excluidos del ámbito de esta norma aquellas personas que se dediquen a la práctica del deporte dentro del ámbito de un club percibiendo de éste solamente la compensación de los gastos derivados de su práctica deportiva”.

¹⁰ Vid. DELGADO GARCÍA, A.M, OLIVER CUELLO, R., QUINTANA FERRER, E. y URQUIZU CAVALLÉ, A., *Fiscalidad del deporte*, Bosch, 2008, págs. 192 y sigs.

¹¹ El art. 8.2 del RD establece que “tendrán la consideración legal de salario todas las percepciones que el deportista reciba del club o entidad deportiva, bien sean en metálico o en especie, como retribución por la prestación de sus servicios profesionales”. Por su parte, el convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional, cuya publicación en el BOE fue ordenada por Resolución de la Dirección General de Trabajo de 21 de octubre de 2008 –BOE de 4 de noviembre de 2008–, otorga a los futbolistas el derecho a las percepciones económicas que se enumeran en el texto.

¹² El artículo 16 del Convenio Colectivo del fútbol profesional establece lo siguiente: “En el supuesto de que la cesión se realizara mediante contraprestación económica, pactada entre cedente y cesionario, el Futbolista Profesional tendrá derecho a percibir, como mínimo, el quince por cien (15%) del precio pactado, que deberá ser satisfecho por el Club/SAD cesionario, en el momento de la aceptación por el Futbolista de la cesión. En el supuesto de que no se pactara cantidad alguna, el Futbolista tendrá derecho a percibir como mínimo el importe que resulte de dividir por doce la totalidad de las retribuciones percibidas del Club/SAD en la temporada inmediata anterior, multiplicado por el uno y medio por cien

- La participación en la compensación por preparación o formación que el club que contrate a un jugador menor de 24 años debe pagar al club de procedencia del mismo¹⁴.
- La prima de contratación o fichaje¹⁵.
- Las primas por partido¹⁶.
- Sueldo mensual.
- Plus de antigüedad que ha de percibir el jugador por cada dos años de permanencia en el club¹⁷.
- Premio de antigüedad a que tiene derecho el jugador al término de su relación contractual cuando ha estado vinculado al club durante seis o más temporadas¹⁸.
- Retribuciones percibidas del club durante la incapacidad temporal¹⁹.
- Indemnización abonada por el club en los casos de muerte o lesión invalidante para cualquier actividad laboral²⁰.

(1,5%)”.

¹³ En el caso de cesión definitiva a otro club, el art. 17.3 del Convenio Colectivo del fútbol profesional establece que “el Futbolista tendrá derecho a percibir, como mínimo, el 15 por 100 del precio de dicha cesión, que deberá ser pagada por el Club/SAD adquirente de los derechos, en todo caso”.

¹⁴ El art. 18.1 del Convenio Colectivo del fútbol profesional establece que en “el caso de que, tras la extinción del contrato por expiración del tiempo convenido, el Futbolista Profesional estipulase un nuevo contrato con otro Club/SAD, éste deberá abonar al Club/SAD de procedencia la compensación que libremente haya fijado en las listas de compensación, al final de temporada. A tal efecto, el Club/SAD de procedencia deberá notificar al jugador, a la LNFP y a la AFE hasta el 30 de junio o siguiente hábil, de cada año, su inclusión en la lista de compensación y el importe fijado. En ningún caso podrá incluirse en la lista de compensación a un jugador, cuya edad sea igual o superior a 24 años, al 30 de junio del año en que se incluya”. El párrafo 3 del mismo precepto determina que el futbolista tendrá derecho a percibir el quince por cien (15%) de la citada compensación a la perfección del contrato.

¹⁵ Según el art. 22.1 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional es “la cantidad estipulada de común acuerdo entre el Club/SAD y el Futbolista Profesional, por el hecho de suscribir el contrato de trabajo”.

¹⁶ Cuyas cuantías y condiciones de cobro, según el art. 23 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional, se pactará por cada Club/SAD con su plantilla de Futbolistas Profesionales o con cada Futbolista Profesional.

¹⁷ Según el art. 26 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional, el plus de antigüedad “es la cantidad que percibe el Jugador por cada dos años de permanencia en el mismo Club/SAD. Su importe será equivalente, con dos años de permanencia, al cinco por cien (5%) del sueldo mensual que perciba de su equipo, con los límites señalados en el artículo 25 del Estatuto de los Trabajadores”.

¹⁸ Vid. Art. 32 del Convenio Colectivo del fútbol profesional.

¹⁹ Según el art. 33 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional, “el Futbolista Profesional que, durante la vigencia del contrato incurriera en baja por Incapacidad Temporal, por cualquier causa, tendrá derecho a que el Club/SAD le complete la prestación de la Seguridad Social o Mutua Patronal hasta el cien por cien (100%) de sus retribuciones, manteniendo esta situación hasta su alta o finalización del período contractual”.

²⁰ El art. 34 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional viene a disponer que, con independencia de las indemnizaciones que puedan corresponder al Futbolista Profesional o sus herederos, como consecuencia de un accidente con resultado de muerte o invalidez permanente absoluta que le impida desarrollar cualquier actividad laboral y, siempre que dicho suceso sea consecuencia directa de la práctica del fútbol

- La cantidad satisfecha por el club al jugador por la explotación económica de su imagen, cuando dicha cantidad tenga la consideración de salario²¹.
- Cualquier otra forma de retribución pactada en el contrato de trabajo.

Lógicamente, aunque no se mencionen expresamente en la enumeración anterior, en cuanto que derivan de la relación laboral, son también rendimiento del trabajo del deportista las cantidades que perciba de su club en virtud de la extinción de su contrato de trabajo²². No obstante, respecto de ellas, ha de tenerse en cuenta que se declaran exentas las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa reglamentaria de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de Convenio, pacto o contrato²³. El RD que regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales establece que cuando el contrato se extinga por despido improcedente sin readmisión, el deportista tendrá derecho a una indemnización, que a falta de pacto con el club se fijará judicialmente, de al menos dos retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo, por año de servicio²⁴. A la misma indemnización²⁵ tendrá derecho el deportista que desiste unilateralmente de su contrato en los supuestos en que, según el Estatuto de los Trabajadores²⁶, tiene derecho a indemnización -modificaciones sustanciales de las

bajo la disciplina del Club/SAD, éste deberá indemnizarlo, o en su caso a los herederos, en las cuantías que detalla el precepto.

²¹ El artículo 28 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional dispone: “Derecho de explotación de imagen. Para el caso de que el Futbolista explote en su propio nombre sus derechos de imagen, por no haber sido éstos cedidos temporal o indefinidamente a terceros, la cantidad que el Club/SAD satisfaga a aquél por la utilización de su imagen, nombre o figura con fines económicos, tendrá la consideración de concepto salarial, de conformidad con lo establecido en el artículo 20. En tal supuesto, la cantidad acordada deberá constar por escrito, ya sea a nivel individual o de la plantilla del Club/SAD”.

²² Vid., URQUIZU CAVALLE, A., “La tributación de las rentas del trabajo de los deportistas profesionales”, cit., págs 242 y sigs.

²³ Sobre su aplicación a los deportistas vid., MAGRANER MORENO, F., *La tributación de artistas y deportistas*, cit., pág. 54.

²⁴ Vid. art. 15.1 RD 1006/1985, de 26 de junio, que regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Para calcular la indemnización se tendrán en cuenta todos los conceptos salariales, incluyendo la prima de fichaje y la mejora de contrato -STSJ Navarra 26-5-1997, Aranzadi Social 1997, 1985-. Cuando no haya sido pactada, el juez podrá tener en cuenta para fijar su montante circunstancias como la progresión de las retribuciones pactadas, la edad del jugador o la privación de expectativas -STSJ Baleares 7-6-1994, Aranzadi Social 1994, 2613-.

²⁵ Art. 16.2 RD 1006/1985.

²⁶ Vid. su art. 50.

condiciones de trabajo, falta de pago del salario o cualquier incumplimiento grave de las obligaciones del empleador-.

La jurisprudencia no ha contribuido a aclarar si las indemnizaciones por despido del deportista están íntegramente sujetas o, por el contrario, exentas en alguna cuantía. La Audiencia Nacional declaró que la legislación laboral no establece ningún límite máximo ni mínimo a la indemnización por despido del deportista, puesto que la cuantía procedente ha de ser la pactada con el club y, en defecto de pacto, será la fijada por el juez para el único que sí se establece una cuantía mínima de dos mensualidades por año²⁷; en consecuencia, sentenció que las cantidades que por el cese percibiera el deportista deben tributar en su integridad en el IRPF. Sin embargo, el Tribunal Supremo, en reiteradas sentencias²⁸, discrepó de esa doctrina, al entender que *“una interpretación literal del art. 15.1 RD 1006/85 lleva a entender que la imposición del mínimo de dos mensualidades de retribución se efectúa de manera indiscriminada respecto a ambos casos de fijación de la indemnización, el contractual y el judicial, al no distinguir entre uno y otro, ya que solo establece que, a falta de pacto, será el Juez quien deba fijar la indemnización, no que sea en este último caso cuando se aplique el mínimo de dos mensualidades, ya que gramaticalmente lo que se expresa entre comas, tiene un mero valor explicativo de lo que precede”*; de ahí que declarara que *“la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el art. 15 RD 1006/85 debe considerarse en todo caso exenta de tributación en el IRPF, resultando así exonerada dicha cuantía de la obligación de retención a cuenta de ese impuesto”*. La cuestión estaría, en consecuencia, zanjada, si no fuera porque el mismo alto tribunal en su última sentencia sobre el particular declara, desdiciendo su propia doctrina, a la que ni siquiera se refiere, que *“en los casos de cese o despido de deportistas profesionales no existe ninguna indemnización cuya cuantía sea obligatoria, ni ningún límite máximo de carácter obligatorio dado, precisamente, que la indemnización señalada en el art. 15 es subsidiaria de la pactada. Además la subsidiariedad establece un límite mínimo a determinar por la autoridad judicial pero no máximo. En consecuencia –concluye- ha*

²⁷ Sentencia de 26-04-2007 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional - Sección Segunda-.

²⁸ 28 enero 2011 -RJ Aranzadi 2011, 919-, 18 de noviembre de 2009 -RJ Aranzadi 2010, 261- y 19 de julio de 2010 -RJ Aranzadi 2010, 3769-.

*de estimarse que en todos los supuestos de cese laboral de deportistas profesionales acogidos al Real Decreto 1006/1985, queda sujeta y no exenta la totalidad de las indemnizaciones por cese*²⁹.

Es frecuente que en el contrato de trabajo de los deportistas se pacten determinadas retribuciones en especie³⁰, como el derecho a la utilización de vivienda o de vehículo, a seguros médicos o de accidentes sufragados por el club, a viajes pagados por el mismo, al ingreso de contribuciones a planes de pensiones a favor de los deportista, etc. Todas ellas constituyen retribuciones del trabajo en especie, respecto de las que es preciso tener en cuenta dos reglas:

1. La primera es que para ellas la ley establece normas de valoración. Así, la utilización de vivienda se valora en el 5% o el 10% del valor catastral de la vivienda, según que éste sea posterior o anterior a 1994, sin que, además, dicho valor pueda exceder del 10% del resto de las retribuciones que en el ejercicio perciba el jugador de su club. La entrega del vehículo al jugador se valora en el coste de adquisición del mismo para el club, tributos incluidos, mientras que el simple derecho a la utilización del vehículo, sin transmitir la propiedad, se valora en el 20% del coste de adquisición del vehículo para el club o, si no es de su propiedad, del precio de compra nuevo, tributos incluidos. El resto de retribuciones enumeradas se valoran en el precio pagado por el club para su adquisición.

2. La segunda es que el jugador deberá declarar como rendimiento del trabajo correspondiente a cada una de las retribuciones en especie, no sólo el valor determinado según la regla anterior, sino el mismo incrementado en el importe del correspondiente ingreso a cuenta, se haya efectuado efectivamente, o no. El ingreso a cuenta es el mecanismo sustitutivo de la retención al que queda obligado el club cuando el rendimiento que satisface no es dinerario sino en especie y consiste en la obligación de ingresar en Hacienda, a cuenta del IRPF del jugador, una cantidad equivalente al tipo de

²⁹ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 5 mayo de 2011 -RJ Aranzadi 2011, 3945-.

³⁰ Vid. DELGADO GARCÍA, A.M, OLIVER CUELLO, R., QUINTANA FERRER, E. y URQUIZU CAVALLÉ, A., *Fiscalidad del deporte*, cit., pág. 193 y CAZORLA PRIETO, L.M. y CORCUERA TORRES, A., *Los impuestos del Deporte*, cit., pág. 229.

retención que le resulte aplicable. Únicamente no procede incrementar el valor de la retribución en especie en el importe del ingreso a cuenta cuando la retribución esté exenta o no sujeta a retención –no lo están las contribuciones a planes de pensiones- o cuando el importe del ingreso a cuenta se haya descontado por el club de las retribuciones dinerarias que debe abonar al jugador.

Obviamente, el importe del ingreso a cuenta, como pago a cuenta que es, debe ser descontado por el jugador de la cuota líquida del IRPF que corresponda.

Por su parte, todos los rendimientos dinerarios enumerados anteriormente están sujetos a retención y, por tanto, el club debe detraer de su importe el porcentaje de retención que resulte aplicable e ingresarlo también en Hacienda a cuenta del IRPF del jugador. Por tal razón, cuando en el contrato se hayan pactado unas retribuciones “libres de impuestos”, como tales retribuciones serán netas, el club tendrá que elevarlas al íntegro, es decir, calcular aquélla cantidad bruta de la que detraída la retención que a ella le corresponda coincida con el importe “libre de impuestos” pactado en el contrato. La retención así calculada se ingresará en Hacienda a cuenta del IRPF del jugador y éste tendrá que declarar como rendimiento del trabajo, no lo pactado como “libre de impuestos”, sino la cantidad bruta resultante de la elevación al íntegro³¹.

Junto al concepto general de rendimientos del trabajo, dentro del que encajan todas las retribuciones, dinerarias y en especie, vistas hasta ahora, la ley enumera una serie de percepciones a las que otorga esa consideración, en unos casos por concurrir en ellas los requisitos de dicho concepto general y en otros, en todo caso, aun cuando pueda no concurrir alguno de ellos³². En el primer caso se encuentran las dietas y en el segundo, las becas y la mayor parte de las prestaciones derivadas de sistemas de previsión social. Respecto de las primeras, dice el art. 17.1.d) LIRPF que, en particular, se incluirán entre los rendimientos del trabajo las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en

³¹ Sobre la elevación al íntegro, vid., “Elevación al íntegro por retenciones insuficientes: ¿es una facultad del perceptor?”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, V. II, parf. 37, BIB 2000/223

³² ROQUETA BUJ, R., *El trabajo de los deportistas profesionales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, pág. 78, afirma que “*las cantidades que reciben los deportistas en compensación de los gastos de viaje, alojamiento, manutención que les originan los entrenamientos y partidos, los devengados por razón de estudios tienen una clara finalidad reparadora y no constituyen salario*”.

establecimientos de hostelería, con los límites que reglamentariamente se determinen. De acuerdo con ello, están exentas -art. 9 RIRPF- las siguientes dietas y asignaciones:

1. Asignaciones para gastos de locomoción. Están exentas las cantidades que percibe el trabajador para realizar su trabajo fuera de su centro de trabajo en las siguientes condiciones e importes:

- a. Cuando utilice medios de transporte público, el importe del gasto que justifique mediante factura o documento equivalente.
- b. En otro caso, la cantidad que resulte de computar (0,19 euros) por Kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

2. Asignaciones para gastos de manutención y estancia. Están exentas las cantidades que percibe el trabajador para compensar los gastos de manutención y estancia devengados en municipio distinto de aquél en que se encuentra su lugar de trabajo y de aquél en que tiene su residencia, siempre que dicha estancia sea inferior a nueve meses continuados, en los siguientes importes:

- c. Si hay pernocta: Están exentos los gastos de estancia que justifique y los de manutención hasta 53,34 euros por día si el desplazamiento es dentro de España y 91,35 si es fuera de España.
- d. Si no hay pernocta: Están exentos 26,67 o 48,08 euros por día -36,06 o 66,11 si se trata de personal de vuelo-, según que el desplazamiento sea interno o internacional.

El exceso sobre las cantidades anteriores está sujeto a gravamen. A efectos de la aplicación de la exención, el pagador deberá acreditar el día y el lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.

Las anteriores constituyen las reglas generales aplicables a las relaciones laborales comunes para determinar las dietas que han de tributar y las que no. Sin embargo, para las relaciones laborales especiales de carácter dependiente es preciso

distinguir entre los gastos de estancia, que siguen la regla general y los gastos de locomoción y manutención, a los que se aplica una regla especial, conforme a la cual, cuando los gastos de locomoción y manutención no les sean resarcidos específicamente por las empresas a quienes presten sus servicios, los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo que deriven de este tipo de relaciones podrán minorar sus ingresos, para la determinación de sus rendimientos netos, en las siguientes cantidades, siempre que justifiquen la realidad de sus desplazamientos:

1. En concepto de gastos de locomoción:

- a. Cuando se utilicen medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.
- b. En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por cada Km recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

2. Por gastos de manutención:

- c. Desplazamientos en territorio español: 26,67 euros.
- d. Desplazamientos al extranjero: 48,08 euros.

Respecto de las becas, ya hemos dicho que la ley las califica, en todo caso, como rendimientos del trabajo. No obstante, declara exentas las concedidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo, siempre que se concedan por un ente público o por una entidad privada no lucrativa³³ y las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o con el Comité Olímpico Español³⁴. Salvo esas dos excepciones, el resto de becas relacionadas con la práctica deportiva estarán sujetas como rendimientos del trabajo³⁵. Así pues, por ejemplo, una beca concedida para preparar la participación en un acontecimiento deportivo o para realizar estudios o cursos deportivos que no estén

³³ Vid. art. 7.j) LIRPF.

³⁴ Vid. art. 7.m) y art. 4 RIRPF. No obstante, la referida exención tiene un límite de 60.100 euros anuales.

³⁵ Vid., CAZORLA PRIETO, L.M. y CORCUERA TORRES, A. *Los impuestos del Deporte*, cit., pág. 222.

incluidos dentro de planes oficiales de estudios, constituirá un rendimiento del trabajo sujeto a gravamen, lo que es objeto de crítica por la doctrina.

Como dijimos, son también rendimiento del trabajo las prestaciones derivadas de la mayor parte de los sistemas de previsión social³⁶. En concreto, lo son las prestaciones derivadas de seguridad social, clases pasivas, mutualidades obligatorias de funcionarios, planes de pensiones, planes de previsión asegurados, mutualidades de previsión social cuando las aportaciones sean deducibles de los rendimientos de actividad o reduzcan la base y las derivadas de seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones –éstas últimas sólo cuando son de jubilación o invalidez-. De este modo, las prestaciones derivadas de mutualidades de previsión social de los deportistas serán rendimientos del trabajo sólo si las aportaciones realizadas son gasto deducible de los rendimientos de actividad o bien reducen la base imponible. Las aportaciones a mutualidades son deducibles de los rendimientos íntegros de actividades económicas –hasta 4.500 euros anuales- cuando concurren los tres siguientes requisitos: Que el mutualista no esté integrado en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social, que la Mutualidad actúe como alternativa a dicho régimen y que las cantidades abonadas a la Mutualidad tengan por objeto la cobertura de contingencias que también cubra la Seguridad Social. Por su parte, las aportaciones a mutualidades reducen la base en cualquiera de los siguientes supuestos: a) Que se trate de profesionales no integrados en seguridad social, siempre que las aportaciones correspondan a la cobertura de las contingencias propias de los planes de pensiones (muerte, jubilación o incapacidad) y no hayan tenido la consideración de gasto deducible del rendimiento de actividad por exceder del tope de los 4.500 euros anuales; b) Que se trate de profesionales integrados en Seguridad Social, siempre que las aportaciones correspondan a la cobertura de las contingencias propias de los planes de pensiones -la Mutualidad actúa, por tanto, como complementaria a la Seguridad Social-; c) Que se trate de trabajadores por cuenta ajena cuando las cantidades abonadas correspondan a un contrato de seguro suscrito con la mutualidad, siempre que el mismo

³⁶ Vid., sobre el particular, ALONSO MURILLO, F., “Las aportaciones y prestaciones de la Mutualidad de Deportistas profesionales en el IRPF”, Revista de Información Fiscal, nº 43, 2001.

reúna los requisitos de la Ley de Planes y Fondos de pensiones –se trata, en suma, de mutualidades por cuenta ajena-.

No obstante, se ha de tener en cuenta, respecto de las prestaciones derivadas de sistemas de previsión social, que están exentas las pensiones de invalidez permanente absoluta y gran invalidez reconocidas por la Seguridad Social, entidades que la sustituyan, mutualidades de previsión social que actúen como alternativas a ella o por el sistema de clases pasivas del Estado.

Finalmente, serán también rendimientos del trabajo, además de todos los enumerados, que la ley cita expresamente, cualquier otro que, a pesar de no ser objeto de mención expresa, encaje dentro del concepto general de dichos rendimientos, es decir, que derive de la actividad del deportista y no tenga la consideración de rendimiento de actividad. Entre ellas podríamos citar, aun cuando en algún caso se haya discutido dicha calificación, las siguientes: Los premios³⁷ percibidos por los deportistas por su actuación deportiva cuando ésta se desarrolla dentro del ámbito de organización y dirección de un tercero, las cantidades percibidas por participar en selecciones³⁸ o las derivadas de la recaudación de un partido homenaje³⁹.

³⁷ Se ha de tener en cuenta que la DGT les ha otorgado el carácter de rendimientos de actividad a los premios otorgados por la consecución de medallas o records –vid. contestaciones a consultas de 18-2-1993, 26-3-1993 y 26-3-1994. No obstante, desde mi punto de vista, cuando el deportista que obtiene la medalla o consigue el récord presta sus servicios dentro del ámbito de organización y dirección de un tercero, el rendimiento debe ser, sin duda, del trabajo.

³⁸ La DGT, en contestación de 18 de febrero de 1993 les otorgó el carácter de rendimientos de actividad porque, según entendía, al ser obligatoria la participación no hay relación laboral. Sin embargo, como ya expusimos la obligatoriedad priva a la relación de su carácter de relación laboral, para pasar a ser administrativa, pero eso no significa que el rendimiento derivado de dicha relación administrativa no pueda ser un rendimiento del trabajo; lo será si el trabajo no se desarrolla por cuenta propia.

³⁹ Así lo consideró la contestación de la DGT de 19 de julio de 1989.

En todo caso, el rendimiento del trabajo que se lleva a la base del impuesto es el rendimiento neto reducido, que se determina siguiendo los siguientes pasos: 1º.- Determinación del rendimiento íntegro; 2º.-Aplicación, en su caso, sobre el rendimiento íntegro, de la reducción por rentas irregulares; 3º.-Sobre el rendimiento íntegro -reducido, en su caso- se aplican los gastos deducibles, lo que nos dará el rendimiento neto del trabajo; y 4º.-Sobre el rendimiento neto se practican las reducciones por rendimientos del trabajo que contempla el art. 20.

El rendimiento íntegro, en el caso de retribuciones dinerarias, es el importe bruto devengado sin descuento alguno, mientras que en el caso de retribuciones en especie se integra por el valor de la retribución más el correspondiente ingreso a cuenta.

Para paliar la progresividad del impuesto, la ley establece una reducción del 40% que se aplica a las rentas irregulares, considerándose tales, en términos generales, aquéllas que se han devengado en más de dos años o que el Reglamento considera como obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo. Sería el caso, por ejemplo, de la cantidad que percibe el jugador en el caso de resolución de su contrato, de los premios por antigüedad o de la prima de fichaje. Sin embargo, no cabría, bajo ningún concepto, otorgar esa consideración a los rendimientos derivados de una competición o a lo largo de una temporada⁴⁰. Se trunca, de este modo, una de las reivindicaciones permanentes de los deportistas de alto nivel que reclaman algún mecanismo para compensar la alta progresividad que soportan por la percepción de rendimientos durante un periodo de vida profesional bastante breve⁴¹.

⁴⁰ Vid. Contestaciones DGT de 8 de mayo de 1980 o 21 de marzo de 1994, así como Resolución del TEAC de 29 de enero de 1992 o Sentencias del T.S. de 21 de mayo de 1992, 8 de marzo de 1995 y 24 de abril de 1997. En ellas se razona que no pueden considerarse rendimientos irregulares las retribuciones cuyo devengo y exigibilidad es anual, puesto que la expresión “notoriamente irregulares en el tiempo” no se refiere a la vida profesional del deportista en su conjunto, sino al periodo impositivo, de manera que las rentas irregulares serán aquellas generadas de forma no acorde con dicho periodo.

⁴¹ Vid. GOTA LOSADA, A., “La Inspección en el Impuesto sobre la Renta”, en Vol 5º *Tratado del Impuesto sobre la Renta*”, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 673 y sigs.; ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “La progresividad del Impuesto sobre la Renta: su incidencia en artistas y deportistas”, *Crónica Tributaria*, nº 31, 1979, págs. 229 y sigs.

Una vez determinado el rendimiento íntegro computable, reducido en su caso, debe procederse a la deducción de los gastos que la ley califica como deducibles para determinar el rendimiento neto. Tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles para el deportista, exclusivamente, los siguientes: 1.-Las cotizaciones a la Seguridad social; 2.-Las cuotas satisfechas a sindicatos, con el límite de 500 euros; y 3.- Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que recibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.

Finalmente, el rendimiento neto del trabajo se minorará en el importe de las reducciones que establece el art. 20 LIRPF, sin que el resultado pueda ser negativo⁴².

2. Rendimientos del capital mobiliario relacionados con la práctica del deporte.

De acuerdo con el art. 25.4 LIRPF, constituyen rendimientos del capital mobiliario “*los procedentes del derecho a explotar la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización*”. Ahora bien, esto no significa que todo lo que perciba el deportista por la explotación de su imagen tenga esa consideración desde el punto de vista fiscal. En efecto, si la cesión del derecho a explotar la imagen se lleva a cabo, por ejemplo, a favor de su club en el ámbito de la relación laboral que le une con él, lo que perciba por tal concepto será un rendimiento del trabajo⁴³. De la misma manera, si el

⁴² Tales son las siguientes: 1º.-Reducciones generales. Con carácter general, el rendimiento neto se reduce en las siguientes cuantías: a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 9.180 euros: 4.080 euros anuales; b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo superiores a 9.180 euros o con rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros: 2.652 euros anuales; c) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 9.180,01 y 13.260 euros: 4.080 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 9.180 euros anuales. 2º.-Reducciones incrementadas. La reducción del ordinal anterior se duplica en los dos siguientes supuestos: a) Trabajadores activos mayores de 65 años que continúen o prolonguen la actividad laboral; b) Contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el cambio de residencia. El incremento opera el año del cambio y el siguiente. 3º.-Reducciones por discapacidad: Los trabajadores discapacitados en activo reducen el rendimiento neto, además de en las reducciones anteriores, en 3.264 euros anuales o en 7.242 si, siendo trabajador en activo, acredita necesitar la asistencia de una tercera persona, una movilidad reducida o un grado de minusvalía superior al 65%.

⁴³ Ya vimos, en este sentido, lo que establece el artículo 28 del Convenio Colectivo del Fútbol

deportista firma un contrato de prestación de servicios para participar en un determinado espectáculo o torneo deportivo, en cuyo ámbito le cede a la empresa prestataria el derecho a explotar la imagen derivada de su participación en el mismo, lo que perciba por tal motivo el deportista será rendimiento de actividad económica. La misma consideración tendrá lo que percibe el deportista cuando es él mismo el que explota su imagen, sin ceder el derecho a un tercero, como cuando rueda el anuncio publicitario de un producto en virtud de un contrato de arrendamiento de servicios con la empresa anunciada⁴⁴.

Así pues, nos encontraremos con que el rendimiento derivado de la explotación económica de la propia imagen generará rendimiento del capital mobiliario únicamente en el caso de que el cesionario sea un tercero que no esté ligado con el deportista en virtud de una previa relación laboral o de prestación de servicios deportivos. Cuando así sea, el rendimiento del capital mobiliario, a diferencia de la mayoría de los rendimientos de este tipo, se va a integrar en la base imponible general –sujeto, por tanto, a la progresividad de la tarifa- y no a la del ahorro –que está sujeta a un tipo proporcional-. La razón no es otra sino que se trata de un rendimiento que la ley incluye dentro del cajón de sastre “otros rendimientos del capital mobiliario”, todos los cuales se integran en la base imponible general.

Pero, además de generar rendimientos del trabajo, de actividad o del capital, la explotación económica de la imagen del deportista puede generar también imputaciones de renta. Como dijimos al comienzo, además de los rendimientos del trabajo, del capital, de actividad y de las ganancias patrimoniales, la base imponible podía integrarse también por las imputaciones de renta que establece la ley. Uno de esos casos es,

Profesional.

⁴⁴ Sobre los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen, vid.; RODRÍGUEZ SANTOS, F.J., “Los derechos de imagen en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Crónica Tributaria*, nº 89, 1999; MENÉNDEZ MORENO, A., “Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en AA.VV., *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000; JIMÉNEZ COMPAIRED, I., *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, Marcial Pons, 2001; PLAZA DE DIEGO, M.A., *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*, Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

precisamente, el de la imputación de rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen.

Dicha imputación de rentas, tendrá lugar cuando se cumplan tres requisitos:

1. Que el contribuyente haya cedido la explotación de su derecho de imagen a un tercero -primer cesionario-.
2. Que preste servicios en el ámbito de una relación laboral.
3. Que el empresario -segundo cesionario- al que presta sus servicios laborales haya obtenido el derecho a la explotación de su trabajador adquiriéndoselo al primer cesionario.

No obstante, la imputación no procede cuando los rendimientos del trabajo percibidos en el ejercicio no sean inferiores al 85% de la suma de éstos más la contraprestación total satisfecha por el empresario por obtener la explotación de los derechos de imagen.

La cantidad a imputar será lo que pague el empresario por obtener la cesión, menos lo que el trabajador haya percibido por ceder los derechos sobre su imagen, más el ingreso a cuenta del 24% que ha de efectuar aquél sobre lo que satisfaga por obtener la cesión únicamente en el caso de que el pago se efectúe a un no residente.

3. Rendimientos de actividades económicas derivados de la práctica del deporte.

De acuerdo con el art. 27 de la ley del IRPF se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. La definición legal descansa pues, no en que se trate

de rendimientos mixtos del trabajo y el capital -lo que sucederá la mayoría de las veces-, sino en que sea el propio sujeto el que desarrolle por su cuenta y riesgo la actividad. La ordenación por cuenta propia, inevitablemente unida a la asunción de los riesgos derivados de la misma, es la clave que convierte a cualquier actividad en una actividad económica. De acuerdo con ello, no plantea excesivos problemas distinguir estos rendimientos de los del trabajo, puesto que en éstos la actividad se desarrolla por cuenta y bajo dependencia ajena.

Así pues, el deportista que preste sus servicios de forma independiente, al margen del ámbito organizativo de otra persona o entidad, sea cual fuere la relación jurídica que le dé cobertura –arrendamiento, sociedad, comisión, patrocinio, etc.-, percibirá rendimientos de actividad. De este modo, tendrán tal consideración las cantidades que el deportista cobra por participar a título individual en un espectáculo o evento deportivo, los premios que reciba derivados de dicha participación individual⁴⁵ o la remuneración que perciba por explotar él mismo su imagen⁴⁶. Por el contrario, aunque la cuestión no es pacífica, no tendrán esa consideración las cantidades obtenidas por participar en selecciones⁴⁷ o los premios derivados de competiciones en las que se ha intervenido formando parte de un equipo; en ambos supuestos la actividad no se ha realizado por cuenta propia, sino ajena y, en consecuencia, el rendimiento tendría la consideración de rendimiento del trabajo y no de actividad.

En el IRPF, el rendimiento neto de una actividad económica puede determinarse de acuerdo con uno de los siguientes regímenes: Estimación directa normal, estimación

⁴⁵ Si el premio lo percibe por la participación en una competición formando parte de un club, la actividad no se ha realizado por cuenta propia, sino ajena y, en consecuencia, el rendimiento tendría la consideración de rendimiento del trabajo y no de actividad.

⁴⁶ MAGRANER MORENO, F.J., *Tributación de los artistas y deportistas*, cit., pág.s 63 y 64 afirma que “las cantidades percibidas por los deportistas por la realización de spots publicitarios y por la cesión del derecho de explotación de imagen, cuando la cesión de ese derecho no se encuentre incluida dentro del contrato de trabajo, tienen la consideración de rendimientos de la actividad profesional, al retribuir, en definitiva, la prestación de un servicio que supone la ordenación por cuenta del deportista... de su propio trabajo para intervenir en la producción de servicios. Si la actividad de patrocinio es directa entre patrocinador y deportista, bien a través de un contrato de patrocinio, sponsoring o simplemente con contratos mercantiles o de arrendamiento de servicios, la compensación económica por la utilización de la imagen por éste percibida tendrá la consideración en el IRPF de rendimiento profesional”.

⁴⁷ Ya vimos, sin embargo, que la Administración los conceptúa como rendimientos de actividad, al faltar la nota de voluntariedad en la participación. No obstante, dicha nota únicamente priva a la relación de la consideración de laboral, para pasar a ser administrativa, pero esta circunstancia no impide que el rendimiento de ella derivado sea un rendimiento del trabajo.

directa simplificada y estimación objetiva. Sin embargo, el de estimación objetiva no resulta aplicable al rendimiento derivado del ejercicio de una actividad deportiva, lo que nos exime de referirnos a él.

De acuerdo con el artículo 30.1 el rendimiento neto de la actividad en estimación directa normal se llevará a cabo de acuerdo con las normas del Impuesto de Sociedades. Por lo tanto, el rendimiento neto será el resultado contable, más/menos los ajustes que procedan sobre el mismo de acuerdo con la ley y Reglamento del IS. Por supuesto, que entre esos ajustes están aquéllos que se deriven del régimen especial de empresas de reducida dimensión, que resultará aplicable al contribuyente del IRPF cuando el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al conjunto de actividades que desarrolle no exceda del tope que fija el 108 LIS (10 millones de euros).

No obstante, la LIRPF establece una serie de normas especiales de las que, por su posible relación con el ejercicio de una actividad deportiva, destacamos las dos siguientes⁴⁸:

1ª. No son deducibles las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio deportista, salvo que respecto de éstas últimas concurren los siguientes requisitos: Que el contribuyente no esté integrado en Seguridad Social, que la mutualidad opere como sistema alternativo a ésta última y que cubra las mismas contingencias que aquélla; en tal caso, las aportaciones son deducibles hasta 4.500 €. Si es, por tanto, complementario el sistema de previsión al de Seguridad Social (no alternativo) no es deducible. La contribuciones a una mutualidad que opera como complemento y las contribuciones a mutualidades alternativas en lo que exceda del tope de 4.500 € reducen la base imponible, pero con un tope constituido por la menor de las dos siguientes cantidades: 30% de la suma de los rendimientos netos de actividad y del trabajo (50% si el contribuyente tiene más de 50 años) o 10.000 € (12.500 €, para más de 50 años).

⁴⁸ Vid. art. 30ª LIRPF.

2º. Son deducibles, con el límite de 500 euros por beneficiario, las primas del seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y la de su cónyuge e hijos menores de 25 años que convivan con él.

El rendimiento neto en estimación directa simplificada se determina igual que en estimación directa normal, con dos peculiaridades⁴⁹:

A) La primera es que la amortización se realizará linealmente de acuerdo con la tabla de amortización simplificada⁵⁰. Sobre las cuotas que resulten de esas tablas se podrán aplicar, en su caso, las normas especiales sobre el particular de las empresas de reducida dimensión.

B) La segunda es que se puede practicar un gasto objetivo del 5% de la diferencia positiva entre ingresos y gastos. Este gasto engloba todas las provisiones fiscalmente deducibles, por lo que impide deducir independientemente ninguna provisión.

El régimen de estimación objetiva simplificada se aplicará a los rendimientos de actividad obtenidos por un deportista, siempre que⁵¹:

- a) El importe neto de la cifra de negocios no exceda en el año anterior de 600.000 euros. A estos efectos, hay que tener en cuenta que si se inició la actividad comenzado el año, la cifra de negocios se elevará al año.
- b) No se renuncie a su aplicación. La renuncia se efectuará en el mes de diciembre del año anterior a aquél en que deba de surtir efecto. La renuncia implica se tribute por todas las actividades en estimación normal durante, al menos tres años, transcurridos los cuales puede revocarse dicha renuncia en el mes de diciembre del año anterior a aquél en que deba de surtir efecto.

⁴⁹ Art. 30 RIRPF.

⁵⁰ Orden de 27 marzo 1998.

⁵¹ Arts. 28 y 29 RIRPF.

Sobre el importe del rendimiento neto la ley contempla tres reducciones posibles⁵². La primera, que es de un 40%, se practica sobre los rendimientos netos irregulares, entendiendo por tales aquéllos en los que concurra una de las dos siguientes circunstancias: a) Que tengan un periodo de generación superior a dos años; y b) Que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Estos últimos, al igual que ocurría con los rendimientos del trabajo, son exclusivamente los que cita el Reglamento del Impuesto⁵³, de difícil aplicación a las actividades deportivas. Debe destacarse que entre ellos no tienen cabida los premios, medallas o trofeos, puesto que únicamente se mencionan los premios literarios, artísticos o científicos.

Parecería justo que la ley estableciera algún sistema para paliar la progresividad de los rendimientos que obtiene el deportista, habida cuenta de que su vida profesional es muy breve y, por lo tanto, al concentrarse en un periodo reducido de tiempo los rendimientos que percibe, quedan sujetos a un tipo impositivo muy elevado. Sin embargo, la ley impide considerar irregulares tales rendimientos, con lo que se someten plenamente a la progresividad de la tarifa. Al menos, el reglamento podría haber considerado como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo los trofeos o medallas, pero no lo ha hecho así.

Junto a la reducción de rentas irregulares, la ley contempla otras dos: La reducción por rendimientos de actividad, muy similar la reducción por rendimientos del trabajo y que se aplica cuando se cumplen unas condiciones tasadas⁵⁴ y la reducción del 20% del rendimiento neto por mantenimiento o creación de empleo⁵⁵.

⁵² Art. 32 LIRPF.

⁵³ Tales son: las subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables, las indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas, los premios literarios, artísticos y científicos no exentos -no considerándose tales lo que se perciba por la cesión del derecho a su explotación- y las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

⁵⁴ Se aplica siempre que concurran los siguientes requisitos (art. 32.2 LIRPF):

- a) Que el rendimiento neto de la actividad económica se determine en régimen de estimación directa, normal o simplificada. No obstante, si es simplificada, la reducción es incompatible con el gasto objetivo del 5%, por lo que el contribuyente podrá optar por uno u otro beneficio.
- b) La totalidad de las entregas de bienes o prestaciones de servicios deben efectuarse a una única persona, física o jurídica, que no sea vinculada.
- c) El conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas las actividades económicas no

4. Reducciones de la base imponible de posible aplicación a los deportistas.

Sobre la base imponible general se practican una serie de reducciones, cuya aplicación determina la base liquidable general. Entre ellas se encuentran las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento, que recogen las aportaciones a distintos sistemas de previsión social, entre otros a:

a) Planes de pensiones⁵⁶.

b) Mutualidades de previsión social que cumplan estos requisitos:

- Que el aportante sea un profesional no integrado en el RETA.
- Que la Mutualidad sea un sistema alternativo a la Seguridad Social.
- Que la Mutualidad cubra prestaciones análogas a las de la Seguridad Social.

puede exceder del 30% de sus rendimientos íntegros declarados.

d) Que el contribuyente no perciba rendimientos del trabajo en el periodo impositivo.

e) Que al menos el 70% de los ingresos del contribuyente correspondientes al periodo impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.

El importe de la reducción, cuya aplicación no podrá generar un rendimiento neto reducido negativo, será el siguiente:

a) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 9.180,01 euros: 4.080 euros anuales.

b) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas superiores a 13.260 euros o con rentas, excluidas las exentas, distintas de las actividades económicas superiores a 6.500 euros: 2.652 euros anuales.

c) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 9.180,01 y 13.260 euros: 4.080 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento neto de actividades económicas y 9.180 euros anuales.

⁵⁵ Se trata de una reducción creada por la Ley Presupuestos para el 2010, que introduce la DA 27ª LIRPF. Se aplica en los periodos impositivos de 2009, 2010, 2011 y 2012 (a este último año se aplica por disposición del D-ley 20/2011) si concurren tres requisitos:

• Cifra neta de negocios para el conjunto de actividades inferior a 5 millones de euros.

• Plantilla media inferior a 25 empleados.

• Se mantenga o se cree empleo. Se entiende cumplido este requisito cuando la plantilla media del periodo de que se trate no sea inferior a la unidad ni a la plantilla media del periodo impositivo del 2008. Si la actividad comenzó después del 2008, como plantilla media de ese ejercicio se tomará 0 y se permitirá aplicar la deducción si la plantilla media del año del inicio, aunque sea inferior a 1, es superior a 0, a condición de que el año siguiente no sea inferior a la unidad.

⁵⁶ Se incluyen también las contribuciones del promotor imputadas como rendimientos del trabajo.

No obstante, la reducción tiene un tope, pues como límite máximo conjunto para todas las reducciones por aportaciones a sistemas de previsión social se establece la menor de las dos siguientes cantidades:

- i) El 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio. El porcentaje se eleva al 50% para contribuyentes mayores de 50 años.
- ii) 10.000 euros anuales. No obstante, en el caso de contribuyentes mayores de 50 años la cuantía anterior será de 12.500 euros.

Las aportaciones que no puedan ser deducidas podrán serlo en los cinco ejercicios siguientes.

La reducción, como es lógico, se aplica a los deportistas. Sin embargo, resulta criticable que el tope de deducibilidad sea el mismo que para el resto de contribuyentes⁵⁷. En atención a la brevedad de su vida profesional deberían establecerse unos límites muchos más elevados. Del mismo modo, debería permitírseles recatar el plan una vez que abandonen la práctica del deporte, en lugar de tener que esperar a cumplir los 65 años.

5. Ganancias patrimoniales obtenidas por los deportistas.

De acuerdo con el art. 33.1 de la Ley del IRPF son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por la Ley del Impuesto se califiquen como rendimientos. Por lo tanto, para que se genere una ganancia o pérdida patrimonial, han de concurrir los siguientes requisitos conjuntamente: a) Una variación en el valor del patrimonio del contribuyente; b) A

⁵⁷ Vid. CAZORLA PRIETO, L.M. y CORCUERA TORRES, A. *Los impuestos del Deporte*, cit., pág. 272.

consecuencia de una alteración en su composición; y c) Que esa variación de valor no se califique como rendimiento.

De este modo, son ganancias patrimoniales los premios obtenidos por el reconocimiento a la trayectoria profesional –como, por ejemplo, el Premio Príncipe de Asturias- y las indemnizaciones por daños personales sufridos por el deportista. Por el contrario, los trofeos por obtener un determinado puesto en una competición o por la consecución de un récord, al derivar directamente de la actividad deportiva, tendrán la consideración, según vimos, de rendimientos del trabajo o de actividad, en función de si los servicios del deportista en la competición han sido por cuenta propia o por cuenta ajena. Ahora bien, de acuerdo con el art. 7 LIRPF, algunos premios pueden ser declarados exentos, previo reconocimiento de la exención por la Dirección General de Tributos; ese es el caso, precisamente, de los premios Príncipe de Asturias. Además, de acuerdo con el mismo precepto, las indemnizaciones por daños personales pueden estar exentas⁵⁸.

En efecto, el art. 7 LIRPF declara exentas las indemnizaciones que se perciban por daños personales -hemos de entender físicos, psíquicos, morales o contra el honor- en dos supuestos concretos:

1. Las que sean consecuencia de responsabilidad civil. La exención alcanzará hasta la cuantía legal o judicialmente reconocida. La cuantía legal hace referencia a aquella que resulta de una disposición normativa, como ocurre, por ejemplo, cuando la indemnización por el daño personal sufrido se adecúa a las cantidades que resultan de aplicar los anexos de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados – Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre-. Por su parte la cuantía judicialmente reconocida hace referencia a aquella fijada en una resolución judicial.

⁵⁸ DELGADO GARCÍA, A.M, OLIVER CUELLO, R., QUINTANA FERRER, E. y URQUIZU CAVALLÉ, A. *Fiscalidad del deporte*, cit., pág. 229.

2. Las que se deriven de contratos de seguros de accidentes. La exención alcanzará hasta la cuantía que resulte de aplicar los baremos actualizados de la referida DA 8ª de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.

III. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DE LOS DEPORTISTAS NO RESIDENTES

Hasta el año 1998, La ley del IRPF establecía dos modalidades de tributación distintas en función de la residencia habitual del sujeto pasivo:

- La obligación personal de contribuir, para quienes residían en territorio español, por la que se sujetaba a gravamen en España la renta mundial del sujeto, con independencia del lugar de su obtención.
- La obligación real de contribuir, para los no residentes, que sujetaba a tributación en España únicamente la renta obtenida en nuestro país.

Sin embargo, a partir de 1998, el IRPF grava exclusivamente a las personas físicas que tienen su residencia habitual en territorio español. El gravamen de quienes, no teniendo residencia en territorio español, obtengan rentas en España se efectúa por el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

Por lo tanto, la tributación en uno -el IRPF- u otro -el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes- de los referidos impuestos viene determinada por la residencia habitual del sujeto pasivo. A estos efectos, la ley establece los siguientes criterios para determinar la residencia en territorio español⁵⁹:

⁵⁹ Sobre la residencia fiscal de los deportistas, vid.: CORDERO SAAVEDRA, L., *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*, cit., págs.. 193-206; CHICO DE LA CÁMARA, P., “La residencia fiscal de los deportistas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Jurídica del Deporte*, nº 9, 2003, págs.. 319-327; del mismo autor, “Criterios para determinar la residencia fiscal en España con especial referencia a los últimos cambios en la legislación tributaria española para atraer a nuestro país a deportistas de élite”, *Revista Jurídica del Deporte*, nº 12, 2004.

1. La permanencia en territorio español durante más de 183 días al año. A estos efectos no se descuentan las ausencias esporádicas a menos que el sujeto pruebe su residencia fiscal en otro Estado o su permanencia física en él más de 183 días si se trata de un paraíso fiscal.

2. Con independencia del lugar efectivo de residencia, se reputa también residente en España a quien tenga aquí el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

3. Finalmente, se presume, salvo prueba en contrario, que es residente en España aquél cuyo cónyuge no separado legalmente y cuyos hijos menores de edad que dependan de él residan habitualmente en España.

El deportista que de acuerdo con tales reglas resida en España tributa por su renta mundial en el IRPF español y el que no resida aquí tributará sólo en España por la renta aquí obtenida, pero no en dicho impuesto sino en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes. No obstante, los deportistas españoles que acrediten su nueva residencia en un paraíso fiscal, a pesar de que no sean residentes en España, no pierden su condición de contribuyentes del IRPF en el periodo impositivo en que se produzca el cambio de residencia y en los cuatro periodos impositivos siguientes.

Pues bien, el deportista que no tenga la consideración de residente en España, deberá tributar aquí por los rendimientos obtenidos en nuestro país, de acuerdo con las normas del Impuesto sobre la Renta de los no residentes que, resumidamente, se sintetizan en las siguientes⁶⁰:

A) La base imponible⁶¹ estará constituida por el importe íntegro devengado en cada percepción de renta, pudiendo deducirse únicamente los gastos de personal, de aprovisionamientos y de suministros y, en el caso de contribuyentes residentes en otro

⁶⁰ Aunque el IRNR conoce dos modalidades de tributación –con y sin mediación de establecimiento permanente–, en el caso de deportistas no residentes que obtengan rentas en nuestro país lo normal será que la obtención se produzca sin mediación de establecimiento; de ahí que las reglas resumidas en el texto se refieran exclusivamente a dicha modalidad de tributación.

⁶¹ Vid. art. 24 LIRNR.

Estado miembro de la EU, los previstos para cada categoría de rendimientos en la Ley del IRPF, siempre que se acredite que están directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo directo e indisoluble con la actividad realizada aquí.

B) El tipo de gravamen⁶² aplicable a la base será el 24 por 100 (24,75 por 100 desde el 1 de enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2013, ambos inclusive).

C) De la cuota resultante de aplicar el tipo a la base sólo podrán deducirse⁶³:

c1) Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

c2) Las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente.

D) Los contribuyentes deberán autoliquidar⁶⁴ el impuesto presentando el modelo 210 dentro de los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las rentas cuya fecha de devengo esté comprendida en el trimestre natural anterior.

E) Ahora bien, hay que tener en cuenta que los rendimientos percibidos por los deportistas son rendimientos sujetos a retención⁶⁵ y que, por lo tanto, cuando los abone un empresario o profesional, una entidad colectiva o un establecimiento permanente de un no residente, el pagador habrá de practicar sobre ellos la retención correspondiente cuyo importe será equivalente a la deuda tributaria del impuesto. Por lo tanto, los contribuyentes no estarán obligados a presentar la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención del impuesto.

⁶² Vid. art. 25 LIRNR.

⁶³ Vid. art. 26 LIRNR.

⁶⁴ Vid. art. 28 LIRNR.

⁶⁵ Vid. art. 30 LIRNR.

No obstante lo anterior, España tiene suscritos un sinnúmero de convenios para evitar la doble imposición internacional. Cuando dichos convenios resulten de aplicación, sus normas prevalecen frente a las que hemos resumido y que son las que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes. Todos los convenios firmados siguen el modelo de convenio de la OCDE, en cuyo artículo 17 se contempla la tributación de los deportistas, ya se trate de deportistas “por cuenta ajena” (preceptores de rendimientos del trabajo) o de deportistas “por cuenta propia” (preceptores de rendimientos de actividad) y tanto sean profesionales o “amateur”. El art. 17 del Convenio establece que las rentas percibidas por los deportistas se gravarán tanto en el Estado donde se perciben los rendimientos, como en el de la residencia del deportista, de acuerdo en ambos casos con su normativa interna, pero éste último –el Estado de residencia- debe establecer alguno de los siguientes mecanismos para evitar la doble imposición⁶⁶:

1. Método de exención, de acuerdo con el cuál las rentas obtenidas en el extranjero no tributan en el país de la residencia. A su vez, este método conoce dos variantes:
 - a. Exención simple: Las rentas obtenidas en el extranjero se ignoran por completo a la hora de calcular el impuesto del país de residencia.
 - b. Exención con progresividad: Dichas rentas, aunque no se integran en la base imponible que se va a gravar, si lo hacen en una base imponible hipotética que se utiliza exclusivamente para determinar el tipo de gravamen aplicable.
2. Método de imputación, en virtud del cual las rentas obtenidas fuera se tienen en cuenta para determinar la cuota a ingresar en el país de la residencia, pero la cuota ingresada en el país de la fuente se deduce de la cuota del país de residencia, bien sin tope alguno (imputación total) o

⁶⁶ Vid. ALMUDÍ CID, J.M y SERRANO ANTÓN, F. “La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas, especial referencia al art. 17 MCOEDE”, Revista Jurídica del Deporte, nº 13, 2005, págs. 257-277; CALDERÓN CARRERO, J.M., “La tributación de los artistas y deportistas no residentes en el marco de los convenios de doble imposición”, Carta Tributaria, nº 14, 2001, págs. 4-7.

bien con el tope máximo de la parte de la cuota de residencia que se corresponde con los rendimientos percibidos fuera (imputación parcial).

Finalmente, el art. 17.2 del Modelo de Convenio establece una cláusula antielusión que puede incluirse en los convenios que se firmen. La cláusula es de aplicación cuando se una sociedad no residente en el país donde se obtienen los rendimientos deportivos la cesionaria del derecho de administrar y prestar los servicios de los deportistas, así como de ejercer el derecho al cobro de la retribución de los mismos. Como quiera que de acuerdo con el propio Modelo de Convenio las Sociedades sólo tributan en el Estado de residencia, es evidente que en el supuesto que comentamos se puede eludir fácilmente la tributación en el Estado de la fuente. Por tal razón la cláusula antielusión permite imputar al deportista las cantidades percibidas por la sociedad no residente que gestiona sus servicios deportivos. Se trata, por tanto, de una especie de levantamiento del velo⁶⁷.

IV. LOS DEPORTISTAS Y EL IAE

Constituye el hecho imponible del IAE el ejercicio de cualquier actividad económica independiente, con independencia de que se ejerza habitual o esporádicamente, persiga o no ánimo de lucro, obtenga beneficios o pérdidas en su ejercicio concreto, se realice o no en un local determinado y esté o no contenida en las Tarifas del impuesto.

La actividad de los deportistas se encuentra clasificada dentro de la sección tercera de las tarifas, bajo la agrupación 04 que lleva por rúbrica, precisamente, “actividades relacionadas con el deporte”⁶⁸.

⁶⁷ Sobre el problema planteado por las sociedades a las que se refiere el precepto, vid., ALONSO SANJUÁN, R., “Tributación de artistas no residentes. Normas antielusión. Sociedades interpuestas. Tratados internacionales. Comentarios al Modelo de Convenio OCDE”, *Tribuna Fiscal*, nº 70-71, 1996.

⁶⁸ Dentro de ella tienen cabida los siguientes grupos: 041 (jugadores de fútbol), 042 (jugadores de tenis y de golf), 043 (pilotos de motociclismo y automovilismo), 044 (boxeadores), 045 (jugadores de baloncesto), 046 (corredores de ciclismo), 047 (jugadores de balonmano, voleibol, pelota y otros deportistas de la hípica, lucha, etc), 048 (árbitros de espectáculos deportivos) y 049 (otras actividades relacionadas con el deporte).

Quiere ello decir que la práctica deportiva quedará sujeta al IAE cuando la misma se lleve a cabo a título profesional, es decir, cuando se realice por cuenta propia con la finalidad de obtener rendimientos. Obviamente, cuando el deportista presta sus servicios por cuenta ajena no queda sujeto al impuesto. Tampoco queda sujeta al impuesto la “percepción de premios en metálico, cuando éstos son irregulares en el tiempo, de distinta fuente y directamente conectados con el resultado de una competición deportiva”⁶⁹.

Son sujetos pasivos del IAE las personas físicas o jurídicas o los entes de hecho que realicen cualquier actividad sujeta al impuesto. No obstante, a partir del 1-1-2003 están exentas -lo que no impide que subsista la obligación de darse de alta en el impuesto, aunque, obviamente, no paguen- las personas físicas, lo que supone privar de la mayor parte de su virtualidad práctica al impuesto en relación con los deportistas⁷⁰.

V. LA PRÁCTICA DEPORTIVA Y EL IVA

Los deportistas que desarrollen su actividad por cuenta propia con el ánimo de obtener rendimientos, constituyen sujetos pasivos del impuesto y, por lo tanto, los servicios deportivos que presten estarán sujetos al mismo, al tipo general, debiendo repercutir el IVA correspondiente y quedando obligados a cumplir con todas las prestaciones materiales y formales propias de este tributo⁷¹.

En particular, la DGT ha declarado:

⁶⁹ Tal es la opinión de CAZORLA PRIETO, L.M. y otros, *Los impuestos del deporte*, Aranzadi, pág. 270.

⁷⁰ Sobre la tributación en el IAE de los deportistas antes de la declaración de exención de las personas físicas, vid. MAGRANER MORENO, F.J., *Tributación de artistas y deportistas*, cit., págs. 11-33 y CAZORLA PRIETO, L.M., *Impuesto sobre Actividades Económicas y Deporte*, Aranzadi, 1996.

⁷¹ Vid. MAGRANER MORENO, F.J., *Tributación de artistas y deportistas*, cit., págs. 135-148.

- Que los deportistas no quedan sujetos al IVA por su participación en selecciones nacionales. La razón es obvia, en cuanto que se trata de una actividad que no se desarrolla por cuenta propia, sino por cuenta ajena⁷².
- Que queda sujeta al impuesto la participación en torneos deportivos retribuidos⁷³.
- Que, igualmente, queda sujeta la impartición de clases particulares por deportistas⁷⁴.

⁷² Vid. contestación de 7 de diciembre de 1988.

⁷³ Vid. contestación de 28 de septiembre de 1989.

⁷⁴ Vid. contestaciones de 28 de septiembre de 1989 y 15 de febrero de 1988. Se ha tener en cuenta que no les resulta de aplicación la exención establecida, pues la misma se aplica a las clases de materias incluidas en los planes de estudio del sistema educativo.