

DERECHO DEL DEPORTE PROFESIONAL

El régimen jurídico del deporte profesional se estructura sobre la base de cinco partes. La primera, es una introducción de carácter general sobre la transformación del régimen jurídico del deporte profesional y lo que supone la organización de una actividad económica en el marco del derecho económico y comercial. La segunda, analiza la figura clave en la ordenación del deporte profesional que está representada por las ligas profesionales. A caballo entre una patronal, un organizador o una entidad de segunda referencia en la gestión de potestades públicas es, sin duda, uno de los elementos centrales para la adecuada ordenación del deporte profesional. De hecho podría decirse que la configuración nada clara que realiza la LD 1990 está en el antecedente del problema y de la verdadera conceptualización y operatividad de esta figura.

En esta parte segunda se aborda el análisis de los agentes que participan en el deporte profesional. El modelo del deportista profesional es otro de los grandes temas a analizar. Tributarios de la normativa de 1985 cabe preguntarse si se trata de un esquema de regulación acorde con la transformación del régimen jurídico de la prestación laboral en este ámbito.

La parte tercera contiene un conjunto de materias que han sido características en los últimos años en relación con el régimen mercantil, comercial, fiscal y de mercado de la actividad deportiva profesional. Dentro de esa parte se incluyen las referencias a las ayudas de Estado, al derecho de la competencia, a las peculiaridades —nunca resueltas— del derecho concursal, a la regulación audiovisual y a las características diferenciales —allí donde existen— de la fiscalidad asociada al ámbito del deporte profesional. La vinculación entre la actividad deportiva y el juego es otro de los elementos clave en estas conexiones de la legislación sectorial con la actividad general.

La última de las partes, la cuarta, se dedica a la conexión de la actividad deportiva con la normativa de seguridad pública, tanto en los aspectos específicos referidos a la lucha contra la violencia, la xenofobia y la intolerancia en el deporte como a la inclusión de algunas prácticas patológicas en el reproche penal que abandera el Código Penal.

Esta publicación se facilita en formato DÚO (papel + ebook) por el mismo precio.

ACCEDE A LA VERSIÓN EBOOK SIGUIENDO
LAS INDICACIONES DEL INTERIOR DEL LIBRO.



CÓDIGO DE USO EXCLUSIVO POR LA EDITORIAL

C. M.: 21422

ISBN: 978-84-9152-447-2



9 788491 524472

THOMSON REUTERS
ARANZADI

DERECHO DEL DEPORTE PROFESIONAL

ALBERTO PALOMAR OLMEDA
DIRECTOR

RAMÓN TEROL GÓMEZ
COORDINADOR

RAFAEL ANDRÉS ALVEZ	LUIS MARÍN HITTA
MARÍA JOSÉ ARADILLA MARQUÉS	LORENZO MORILLAS CUEVA
RAMÓN BARBA SÁNCHEZ	SARA MOYA IZQUIERDO
IGNACIO FRANCISCO BENÍTEZ ORTÚZAR	ALBERTO PALOMAR OLMEDA
ANDRÉS BLEIN CUADRILLERO	JOSÉ JUAN PINTÓ SALA
LUIS CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO	REMEDIOS ROQUETA BUJ
JUAN DE DIOS CRESPO	TOMÁS SALA FRANCO
CELIA FERNÁNDEZ PRATS	GEMMA SALA GALVÁN
MIGUEL MARÍA GARCÍA CABA	CARMEN TATAY PUCHADES
ESTER MACHANCOSES GARCÍA	RAMÓN TEROL GÓMEZ

INCLUYE LIBRO ELECTRÓNICO
THOMSON REUTERS PROVIEW™

THOMSON REUTERS
ARANZADI

ALBERTO PALOMAR OLMEDA
(DIRECTOR)

RAMÓN TEROL GÓMEZ
(COORDINADOR)

DERECHO DEL DEPORTE PROFESIONAL

RAFAEL ANDRÉS ALVEZ
MARÍA JOSÉ ARADILLA MARQUÉS
RAMÓN BARBA SÁNCHEZ
IGNACIO FRANCISCO BENÍTEZ ORTÚZAR
ANDRÉS BLEIN CUADRILLERO
LUIS CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO
JUAN DE DIOS CRESPO
CELIA FERNÁNDEZ PRATS
MIGUEL MARÍA GARCÍA CABA
ESTER MACHANCOSES GARCÍA
LUIS MARÍN HITA
LORENZO MORILLAS CUEVA
SARA MOYA IZQUIERDO
ALBERTO PALOMAR OLMEDA
JOSÉ JUAN PINTÓ SALA
REMEDIOS ROQUETA BUJ
TOMÁS SALA FRANCO
GEMMA SALA GALVÁN
CARMEN TATAY PUCHADES
RAMÓN TEROL GÓMEZ

THOMSON REUTERS
ARANZADI

Primera edición, 2017



THOMSON REUTERS PROVIEW™ eBOOKS

Incluye versión en digital

El editor no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.

La Editorial se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 45).

Por tanto, este libro no podrá ser reproducido total o parcialmente, ni transmitirse por procedimientos electrónicos, mecánicos, magnéticos o por sistemas de almacenamiento y recuperación informáticos o cualquier otro medio, quedando prohibidos su préstamo, alquiler o cualquier otra forma de cesión de uso del ejemplar, sin el permiso previo, por escrito, del titular o titulares del copyright.

Thomson Reuters y el logotipo de Thomson Reuters son marcas de Thomson Reuters

Aranzadi es una marca de Thomson Reuters (Legal) Limited

© 2017 [Thomson Reuters (Legal) Limited / Alberto Palomar Olmeda (Dir.), Ramón Terol Gómez (Coord.) y otros]

© Portada: Thomson Reuters (Legal) Limited

Editorial Aranzadi, S.A.U.

Camino de Galar, 15

31190 Cizur Menor (Navarra)

ISBN: 978-84-9152-445-8

DL NA 1154-2017

Printed in Spain. Impreso en España

Fotocomposición: Editorial Aranzadi, S.A.U.

impresión: Rodona industria Gráfica, S.L.

Polígono Agustinos, Calle A, Nave D-11

31013 - Pamplona

La fiscalidad del deporte profesional: los deportistas profesionales

Gemma Sala Galvañ

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Valencia.
Letrada del Tribunal Constitucional*

Ester Machancoses García

Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Valencia

SUMARIO.—1. INTRODUCCIÓN. 2. LA TRIBUTACIÓN DE LAS INDEMNIZACIONES POR EXTINCIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL: ESTUDIO DE LA EXENCIÓN DEL ART. 7.E) DE LA LIRPF Y DE LA REDUCCIÓN DEL 30% POR RENDIMIENTOS ÍNTEGROS DEL TRABAJO IRREGULARES. 2.1. *Requisitos para la aplicación de la exención del art. 7 e) de la LIRPF.* A. Primer requisito: La indemnización debe abonarse por despido o cese del trabajador. B. Segundo requisito: La indemnización debe ser obligatoria según la normativa laboral. C. Casos especiales: Las indemnizaciones por despido improcedente y por extinción del contrato ex art. 50 del ET previstas en los arts. 15.1 y 16.2 del RD 1006/1985. D. El diferente tratamiento tributario de la indemnización reglamentaria específica por muerte o invalidez del deportista profesional y de la indemnización por traspaso. E. Tercer requisito: Debe haber desvinculación real y efectiva del trabajador con la empresa. 2.2. *Dos reglas especiales de exención del art. 7.e) de la LIRPF.* A. La antigua regla especial del segundo párrafo del art. 7.e) de la LIRPF. B. La nueva regla especial del segundo párrafo del art. 7.e) de la LIRPF. 2.3. *El tratamiento tributario del exceso no exento de las indemnizaciones por extinción de la relación laboral y de las indemnizaciones no exentas. Reducción por rendimientos íntegros del trabajo irregulares.* A. Su calificación como rendimientos del trabajo plurianuales (primer tipo de RT irregulares). a. Cumplimiento del primer requisito. Periodo de generación del RT superior a dos años. b. Cumplimiento del segundo requisito. No obtención del RT de forma periódica y recurrente. c. Cumplimiento del tercer requisito. Imputación a un único periodo impositivo. B. Su calificación como rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo (segundo tipo de RT irregulares). C. ¿Puede haber otros RT específicos de los deportistas profesionales que puedan considerarse RT plurianuales?.

3. LA TRIBUTACIÓN DE LAS PRIMAS POR TÍTULOS OBTENIDOS POR DEPORTISTAS PROFESIONALES: EL ART. 17 MCOCDE. 3.1. *Su tributación como RT en el IRPF y el problema de la doble imposición jurídica (DIJ)*. 3.2. *Su fiscalidad en los CDIs conforme al art. 17 del MCOCDE*. A. Ámbito de aplicación del art. 17 del MCOCDE. B. Regla de tributación de las rentas del art. 17 del MCOCDE. a. La regla de tributación exclusiva en el Estado Fuente (exención por Estado Residencia). b. La regla de tributación compartida entre el Estado Fuente y el Estado de Residencia (imputación ordinaria por el Estado de Residencia). 4. LA TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN. 4.1. *El régimen especial de imputación de rentas de derechos de imagen frente a la utilización de personas o entidades interpuestas (art. 92 LIRPF)*. A. Origen del régimen especial. B. Ámbito de aplicación del régimen de imputación de rentas (art. 92.1 y 2 de la LIRPF). C. Rentas imputables en la BI General del IRPF y período impositivo de imputación (art. 92. 3, 5 y 8 de la LIRPF). D. Corrección de la doble imposición por las rentas imputadas (art. 92. 4 y 6 IRPF). a. Corrección del doble gravamen soportado por la sociedad interpuesta (B). b. Corrección del doble gravamen soportado por el deportista profesional con ocasión de la primera cesión. c. Corrección del doble gravamen soportado por el deportista profesional con ocasión de los dividendos percibidos de la sociedad interpuesta. E. Ejemplo de tributación por cesión de derechos de imagen. 4.2. *Técnicas diseñadas para eludir el régimen de imputación de rentas del art. 92 de la LIRPF*. A. Sustituir el concepto que se cede a la sociedad interpuesta: de cesión de derechos de imagen a licencias de marcas creadas y registradas por el deportista profesional. B. Convertir las operaciones triangulares de cesión de derechos de imagen (club o entidad deportiva empresaria, deportista profesional y sociedad interpuesta) en operaciones cuadrangulares. 4.3. *Cesión de los derechos económicos derivados de los derechos federativos*. 5. LA TRIBUTACIÓN DE LAS APORTACIONES Y PRESTACIONES DE LA MUTUALIDAD DE PREVISIÓN SOCIAL DE DEPORTISTAS PROFESIONALES. 5.1. *Cuestiones previas*. A. Ubicación legal. B. Estado de la cuestión. C. LA MDP ¿una Mutualidad de Previsión Social de carácter empresarial?. D. El DEPORPLAN ¿un instrumento de previsión social empresarial?. 5.2. *Los especiales regímenes fiscales de la MDP: Diferimiento*. 5.3. *Los tres requisitos financieros exigidos en la DA 11.º de la LIRPF para el acceso a los especiales regímenes fiscales de la MDP*. A. Primer requisito financiero para el acceso a los regímenes fiscales de la DA 11.º de la LIRPF y su plasmación en el DEPORPLAN. B. Segundo requisito financiero para el acceso a los regímenes fiscales de la DA 11.º de la LIRPF y su plasmación en el DEPORPLAN. C. Tercer requisito financiero para el acceso a los regímenes fiscales de la DA 11.º de la LIRPF y su plasmación en el DEPORPLAN. 5.4. *El régimen fiscal «superbonificado» para las aportaciones especiales a la MDP*. 5.5. *El régimen fiscal bonificado para las aportaciones generales a la MDP*. 5.6. *La fiscalidad de las prestaciones satisfechas por la MDP y de los derechos consolidados (capital acumulado) del que el deportista mutualista dispone anticipadamente con causa legalmente justificada*. 5.7. *¿Afecta a la forma de cobro de las prestaciones (o del anticipo de los derechos consolidados en los supuestos legales excepcionales) de la MDP a su fiscalidad?*. 5.8. *Especial referencia a la tributación del capital acumulado del que se dispone anticipadamente fuera de los supuestos legales excepcionales previstos*. 6. EL «RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL APLICABLE A LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL» DEL ART. 93 DE LA LIRPF O «RÉGIMEN DE IMPATRIADOS». 6.1. *Cuestiones previas*. A. Ubicación normativa. B. Justificación de la medida y su repercusión en el mundo del deporte. 6.2. *Requisitos subjetivos para la aplicación del régimen especial de impatriados vigente a 31 de diciembre de 2014*. A. Primer requisito subjetivo: Adquirir la residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español. B. Segundo requisito subjetivo: No haber sido residente en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español. 6.3. *Requisitos objetivos para la aplicación del régimen especial de impatriados vigente a*

31 de diciembre de 2014. A. Primer requisito objetivo: El desplazamiento a territorio español debe producirse como consecuencia de un contrato de trabajo. B. Segundo requisito objetivo: El trabajo debe realizarse para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español. C. Tercer requisito objetivo: El trabajo debe realizarse efectivamente en España. D. Cuarto requisito objetivo: Los RT derivados de la relación laboral que le trae a España no deben estar exentos del IRNR español. E. Quinto requisito objetivo: Las retribuciones pre-visibles derivadas del contrato de trabajo no deben superar la cuantía de 600.000€ anuales en cada uno de los periodos impositivos en los que es aplicable este régimen especial. 6.4. *La tributación por el régimen especial de impatriados*. A. Impatriados: Un régimen especial del IRPF y nunca una opción de tributar por IRPF o IRNR. B. Fiscalidad tras el ejercicio de la opción. C. Diferencias entre el IRPF y el IRNR a la luz de contenido del régimen aplicable al impatriado del art. 114 del RIRPF. D. Aspectos procedimentales de la declaración del IRPF por el régimen de impatriados. Modelo 150. E. Otras repercusiones del régimen de impatriados. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

Este Capítulo se centra en los cinco puntos críticos que, en la actualidad, ofrece la fiscalidad de los deportistas profesionales (quedando fuera, pues, los deportistas de alto nivel) que, al ser considerados residentes fiscales en España, son contribuyentes del IRPF y tributan en España por obligación personal, esto es, por todas sus rentas mundiales anuales.

De entrada, el art. 17.2j) de la LIRPF califica, «en todo caso», como rendimientos del trabajo (RT) todas las rentas derivadas de las relaciones laborales especiales, como lo es la regulada para los deportistas profesionales en el RD 1006/1985. En consecuencia, las cantidades que obtenga el deportista profesional por la prestación de servicios deportivos por cuenta ajena al club o entidad deportiva que le contrata, se incluirán en la Base Imponible General del IRPF del jugador y serán gravadas a tipos progresivos. Además, al ser contribuyentes que obtienen rentas activas muy elevadas durante su vida laboral como tales, se verán obligados a tributar al tipo marginal máximo; que en 2016 puede llegar hasta el 48% en función de la Comunidad Autónoma de residencia del deportista profesional.

2. LA TRIBUTACIÓN DE LAS INDEMNIZACIONES POR EXTINCIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL: ESTUDIO DE LA EXENCIÓN DEL ART. 7.E) DE LA LIRPF Y DE LA REDUCCIÓN DEL 30% POR RENDIMIENTOS ÍNTEGROS DEL TRABAJO IRREGULARES

Debe señalarse que, si bien no existen exenciones concretas para las rentas derivadas del deporte en la LIRPF –únicamente lo están determinadas ayudas de formación y tecnificación deportiva que perciban, no los deportistas pro-

fesionales, sino los deportistas de alto nivel, en el art. 7m) de la LIRPF –, la aplicación de la exención por extinción de la relación laboral del art. 7e) de la LIRPF ha causado una elevada litigiosidad en el ámbito del deporte profesional.

Desde la LIRPF de 1991 hasta la actualidad, la exención de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador ha sido una constante en la legislación fiscal y, además, en los mismos términos: *«Estarán exentas las siguientes rentas: e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa 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 contrato»*. Únicamente se han agregado dos reglas especiales por la DA 12.º de la Ley 45/2002, de 12 de diciembre –suprimida por la DA 11.º de la Ley 3/2012, de 6 de julio, con efectos desde el 13 de febrero de 2012–, y por la DA 13.º de la Ley 27/2009, de 30 de diciembre, respectivamente; con el fin de concretar la cuantía máxima de la exención en determinados supuestos.

Ahora bien, la reciente Ley 26/2014, de 27 de noviembre, impone un límite absoluto de 180.000€ al importe de la exención. La cuantía exenta de la indemnización no podrá superar los 180.000€ para los despidos o ceses producidos con posterioridad al 1 de agosto de 2014. No obstante, según la DT 22.3 de la LIRPF, si el despido deriva de un expediente de regulación de empleo o se trata de un despido colectivo, el límite de la exención se aplicará: 1.º) Si el ERE se aprobó con posterioridad al 1 de agosto de 2014; o 2.º) Si se hubiera comunicado, en caso de despido colectivo, la apertura del período de consultas a la autoridad laboral con posterioridad a dicha fecha.

2.1. Requisitos para la aplicación de la exención del art. 7 e) de la LIRPF

Para que las indemnizaciones percibidas por el deportista profesional del club o entidad deportiva estén exentas ex art. 7e) de la LIRPF, con el límite máximo de 180.000€, deben cumplir tres requisitos: 1.º) Que las indemnizaciones se abonen por despido o cese del trabajador; 2.º) Que la indemnización se abone obligatoriamente según la normativa laboral; y 3.º) Que se produzca una desvinculación real y efectiva del deportista con el club o entidad deportiva.

A. PRIMER REQUISITO: LA INDEMNIZACIÓN DEBE ABONARSE POR DESPIDO O CESE DEL TRABAJADOR

En efecto, las indemnizaciones laborales exentas según el art. 7e) de la LIRPF no son cualquier cantidad abonada por la empresa derivada de la relación laboral que tenga como fin resarcir al trabajador por algún concepto, sino únicamente las indemnizaciones por despido o cese del trabajador. Ello significa que deben tener su causa en la extinción de la relación laboral.

De este modo, quedan ya excluidas del ámbito de aplicación del art. 7e) de la LIRPF y, por tanto, gravadas en el IRPF como RT:

En primer lugar, las indemnizaciones abonadas por la empresa por cualquier causa que no sea el despido o cese del trabajador, como puedan ser las percibidas por suspensión del contrato de trabajo o por modificación de condiciones. En esta línea se encuentran las cantidades reglamentarias a las que tiene derecho el deportista profesional en caso de cesión temporal, recíproca o no, no gratuita¹, ya que se dan en el marco de la suspensión de la relación laboral con el club o entidad deportiva cedente.

En segundo lugar, las indemnizaciones que se perciban «con ocasión de» la extinción de la relación laboral, pero no «por» la extinción misma de la relación laboral. Los ejemplos clásicos de este tipo de indemnizaciones no exentas son las satisfechas al trabajador por los pactos de no concurrencia postcontratual –que no se darán obviamente en el mundo del deporte profesional–, o los ya desaparecidos salarios de tramitación, o la cantidad mínima reglamentaria del precio del traspaso (15%) en las cesiones definitivas remuneradas de deportistas profesionales ex art. 13 a) del RD 1006/1985.

Y, por último, la cantidad legalmente prevista a abonar al trabajador temporal cuando el contrato expire. Según la DGT, no cabe la exención del art. 7e) de la LIRPF porque no se trata técnicamente de una indemnización². Si se extrapolara esta doctrina administrativa al ámbito del deporte profesional, dado que el contrato laboral del deportista profesional es, por definición, temporal; si se pactara individual o colectivamente –ya que el art. 14 del RD 1006/1985 no lo prevé³– el cobro de una compensación económica por parte del deportista cuando expire el tiempo convenido, no quedaría exenta por no ser jurídicamente una indemnización⁴. En cambio, otras veces, para la DGT estas cantidades no están exentas por el art. 7e) de la LIRPF no porque no sean indemnización, sino porque no tienen su causa en el despido o cese del

1. Según el art. 11.4 del RD 1006/1985, en el caso de cesiones no recíprocas no puede ser inferior al 15% bruto estipulado en el acuerdo de cesión. Y si es recíproca, cada deportista tendrá derecho, como mínimo, a una mensualidad de sus retribuciones periódicas más una doceava parte de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidos durante el último año.
2. Ver, por todas, DGT (CV) n.º 330/2003, de 5 de marzo (JUR 2003, 103603) y n.º 857/2010, de 29 de abril (JUR 2010, 201261).
3. Únicamente prevé una eventual compensación económica por preparación o formación a pagar por el nuevo club al club de procedencia en caso de que, cuando se extinga el contrato por expiración del tiempo convenido, el deportista estipulase un nuevo contrato con otro club o entidad deportiva.
4. De todas formas, aunque se salvara el escollo técnico del concepto de indemnización –perfectamente discutible–, tampoco quedarían exentas al incumplir el segundo requisito de esta exención.

trabajador sino en la extinción del contrato temporal por expiración del tiempo convenido o por finalización de la obra o servicio.⁵

B. SEGUNDO REQUISITO: LA INDEMNIZACIÓN DEBE SER OBLIGATORIA SEGÚN LA NORMATIVA LABORAL

Y, a efectos del art. 7.e) de la LIRPF, el concepto de indemnización obligatoria según la normativa laboral únicamente abarca las previstas en el ET, en sus normas de desarrollo –como sería en el caso del deporte profesional, en el RD 1006/1985– y en las normas de ejecución de sentencias. De este último tipo sería la indemnización prevista en la Ley de la Jurisdicción Social que concederá el juez al trabajador cuando resuelva el incidente de no readmisión en caso de despido improcedente en el supuesto de que la empresa hubiera optado por la readmisión; si bien esta indemnización no será seguramente de aplicación al deportista profesional despedido improcedentemente, dado que el art. 15.1 del RD 1006/1985 parece prohibir la readmisión tras un despido improcedente.

Asimismo, el art. 7e) de la LIRPF declara expresamente que no son indemnizaciones obligatorias según la normativa laboral «*las establecidas por convenio colectivo, por contrato de trabajo o por pacto entre empresario y trabajador*». Por ello, cualquier indemnización por esta causa creada ex novo –o cualquier mejora sobre la cuantía de las indemnizaciones obligatorias según la normativa laboral– en los convenios colectivos, (sean estatutarios o extraestatutarios), en el contrato de trabajo o en cualquier otro pacto colectivo (acuerdo de empresa) o individual entre empresario y trabajador (como las acordadas ante el SMAC o ante el Juzgado de lo Social fuera del marco del ET y sus normas de desarrollo) estarán plenamente gravadas en el IRPF. En consecuencia, la exención analizada funcionará del siguiente modo. Por un lado, si no existe obligación de indemnizar según la «normativa laboral» y el club o entidad deportiva indemniza, no habrá exención; tributando, pues, la indemnización como RT. Y, por otro, si existe obligación de indemnizar según la «normativa laboral» y el club o entidad deportiva indemniza por encima de la cuantía establecida normativamente, el exceso no estará exento y tributará, por tanto, como RT.

C. CASOS ESPECIALES: LAS INDEMNIZACIONES POR DESPIDO IMPROCEDENTE Y POR EXTINCIÓN DEL CONTRATO EX ART. 50 DEL ET PREVISTAS EN LOS ARTS. 15.1 Y 16.2 DEL RD 1006/1985

Dada la configuración del segundo requisito de la exención en la letra e) del art. 7 de la LIRPF, se ha planteado un problema en los casos de relaciones laborales especiales donde la norma reglamentaria laboral remite la cuantía de la indemnización a la pactada en el contrato. Concretamente, esta cuestión

5. Ver DGT CV n.º 533/2010, de 17 de marzo (JUR 2010, 294685), n.º 857/2010, de 29 de abril (JUR 2010, 201261), n.º 764/2014, de 19 de marzo (JUR 2014, 17051) y n.º 1099/2014, de 15 de abril (JUR 2014, 176747).

llega a los tribunales en el supuesto de indemnizaciones de altos directivos por extinción del contrato por voluntad del trabajador por modificación sustancial de las condiciones de trabajo, donde el art. 10.3 del RD 1382/1985 –remitiéndose al art. 11.1 del mismo RD donde se recoge la extinción del contrato por desistimiento del empresario– determina que el alto directivo *«tendrá derecho a las indemnizaciones pactadas en el contrato; y a falta de pacto la indemnización será equivalente a siete días del salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades»*. En este caso, la jurisprudencia del TS –SSTS de 21 de diciembre de 1995 (RJ 1995, 2745) o 1 de julio de 2008 (RJ 2008, 6717)– entiende que si existe indemnización pactada no ha lugar a la exención, ni siquiera para la cuantía reglamentaria establecida en su defecto⁶. Y ello porque no existe ningún límite mínimo o máximo fijado con carácter obligatorio por el RD 1382/1985, sino únicamente una cuantía mínima aplicable en defecto de pacto. En consecuencia, de haber pacto indemnizatorio, no hay cuantía reglamentaria obligatoria, por lo que la totalidad de la indemnización satisfecha está plenamente sometida al IRPF y a su sistema de retenciones a cuenta.

En el caso de despido improcedente de los deportistas profesionales, el art. 15.1 del RD 1006/1985 establece que éste *«tendrá derecho a una indemnización, que a falta de pacto se fijará judicialmente, de al menos dos mensualidades de sus retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidos durante el último año, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, por año de servicio. Para su fijación se ponderarán las circunstancias concurrentes, especialmente la relativa a la remuneración dejada de percibir por el deportista a causa de la extinción anticipada de su contrato»*.

Sobre esta indemnización, la doctrina laboral⁷ ha sentado las siguientes premisas:

1.º El art. 16.2 del RD 1006/1985 se remite a los efectos del despido improcedente del art. 15.1 para el caso de resolución del contrato por voluntad del deportista profesional basado en una de las causas justificadas del art. 50 del ET; por lo que parece probable que tenga derecho a una indemnización en los mismos términos.

6. Asimismo, la DGT ha seguido esta misma línea, extrapolando expresamente la doctrina del TS en la STS de 21 de diciembre de 1995, al declarar no exenta y, por tanto, gravada como RT en el IRPF, las totalidad de la indemnización pactada en caso de despido improcedente de altos directivos al establecer el art. 11.2 del RD 1382/1995 una fórmula similar a la de sus art. 10.3 y 11.1; es decir, que *«se estará a las cuantías que se hubiesen pactado en el contrato, siendo en su defecto de veinte días de salario en metálico por año de servicio y hasta un máximo de doce mensualidades»*. Ver, por todas DGT CV 24 de noviembre de 2008, n.º 2204/2008 (JUR 2009, 33948), CV n.º 1184/2014, de 28 de abril (JUR 2014, 175641); CV n.º 1238/2015, de 23 de abril (JUR 2015, 188368); o CV n.º 1965/2015, de 23 de junio (JUR 2015, 1091).

7. ROQUETA BUJ, R. (2011), *Los deportistas profesionales. Régimen jurídico laboral y de Seguridad Social*, Valencia, Ed. Tirant Lo Blanch, pp. 386-401; SALA FRANCO, T. et al. (2013), *El futbolista profesional*, Valencia, Ed. Tirant Lo Blanch, pp. 140-141.

2.º Esta indemnización no posee tope cuantitativo máximo como las fijadas legalmente en el ET para las relaciones laborales comunes. Es más, la remuneración dejada de percibir por el deportista a causa de la extinción anticipada de su contrato, que fue el tope máximo reglamentario establecido en el RD 318/1981 anterior para esta indemnización – «no sobrepasar la suma de las retribuciones fijas a percibir por el trabajador hasta la conclusión del contrato» –, se recoge actualmente como circunstancia especialmente relevante a ponderar para fijar la cuantía concreta de la misma.

3.º Tal precepto reglamentario establece una indemnización mínima indisponible para las partes del contrato laboral. Así, dados los términos en que queda redactado el art. 15.1 RD 1006/1985, no parece posible que los deportistas o sus representantes puedan pactar una cantidad inferior al mínimo que legalmente corresponda. De esta forma, si existe pacto indemnizatorio se estará a lo estipulado en él; pero en defecto del mismo, y a diferencia de la normativa general del ET, este RD deja al arbitrio judicial la determinación de la cuantía exacta de la indemnización: primero, debe calcular la indemnización mínima de acuerdo a los criterios normativos (dos mensualidades más la parte proporcional de las más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidos durante el último año por año de servicio); y después, valorar las circunstancias concurrentes.

A pesar de todo esto, la AN, ha venido manteniendo que, si existe pacto indemnizatorio, la totalidad de las cantidades satisfechas a técnicos y jugadores por despido improcedente tributan en el IRPF al no serles aplicable la exención del art. 7e) LIRPF. Para llegar a esta conclusión extrapola la doctrina vertida en la *STS de 21 de diciembre de 1995 (RJ 1995, 2745)* al enjuiciar la fiscalidad de las indemnizaciones por cese anticipado de altos directivos; dada la analogía existente, según la AN, en lo que atañe a la extinción de estas relaciones laborales especiales⁸. Y la razón que da para el gravamen de tales indemnizaciones en su integridad es que el art. 15.1 del RD 1006/1985 no impone un límite mínimo y máximo indemnizatorio, sino sólo una cuantía mínima en defecto de pacto. Así, en caso de pacto indemnizatorio entre el deportista y el club o entidad deportiva, no existirá indemnización obligatoria según la normativa laboral a efectos del 7e) de la LIRPF⁹ y, por tanto, no habrá exención.

Ahora bien, la jurisprudencia reciente del TS –*SSTS de 18 de noviembre de 2009 (RJ 2010, 261)*, *de 19 de julio de 2010 (RJ 2010, 3769)*, *de 28 de enero de 2011 (RJ 2011, 919)*, *6 de octubre de 2011 (RJ 2011, 7537)*, *de 18 de octubre de 2011 (RJ 2012, 1209)*, *de 3 de noviembre de 2011 (RJ 2012, 1825)*, *28 de marzo de 2012 (RJ*

8. *SAN de 22 de febrero de 2007 (JUR 2007, 80651)*, *de 30 de mayo de 2007 (JT 2007, 1449)*, *de 7 de junio de 2007 (JT 2007, 879)*, *de 29 de junio de 2007 (JUR 2007, 229103)*, *de 14 de noviembre de 2007 (JT 2008, 119)* y *3 de febrero de 2010 (JUR 2010, 60063)*.

9. Una crítica a esta posición de la AN en CHICO DE LA CÁMARA, P.; GONZÁLEZ DEL RÍO, J.M. (2008), «La exención en el IRPF de las indemnizaciones por despido del deportista profesional», *Revista Jurídica del Deporte*, n.º 24, pp. 85-91.

2012, 5547) y 22 de noviembre de 2012 (RJ 2013, 343)– ha abordado directamente la interpretación del art. 15.1 del RD 1006/1985, entendiendo que en él se fija una indemnización mínima de dos meses por año de servicio que es aplicable tanto cuando se haya pacto indemnizatorio entre club y deportista, como cuando, a falta de ese pacto, la indemnización se fije judicialmente. De este modo, tal mínimo no opera exclusivamente en caso de fijación judicial de la indemnización, con lo que no cabe un pacto de indemnización inferior o de no indemnización para los supuestos de despidos improcedentes. Para ello ofrece los siguientes argumentos¹⁰:

En primer lugar, una interpretación literal del precepto. El art. 15.1 del RD 1006/1985 únicamente establece que, a falta de pacto, será el Juez quien deba fijar la indemnización, y no que sea en este último caso cuando se aplique el mínimo de dos mensualidades; ya que gramaticalmente lo que se expresa entre comas – «...*tendrá derecho a una indemnización, que a falta de pacto se fijará judicialmente, de al menos dos mensualidades...*» – tiene un mero valor explicativo de lo que precede.

En segundo lugar, una interpretación lógica del artículo conectándolo con el carácter tuitivo que el Derecho del Trabajo dispensa al trabajador. En consecuencia, alega el TS, habrá que concluir que no resultaría lícito un pacto indemnizatorio por debajo de ese mínimo reglamentario.

Y, finalmente, el rechazo a la extrapolación de su propia doctrina sobre indemnizaciones por cese anticipado de altos directivos directamente a los deportistas profesionales por dos razones. Una, porque aunque ambas relaciones laborales son de carácter especial, responden a situaciones diferentes; ya que el alto directivo se relaciona en un plano de cuasi igualdad con el empleador –de ahí que se establezca como derecho supletorio la legislación civil o mercantil y sus principios–, mientras no ocurre lo mismo en el caso de los deportistas profesionales. Y, dos, porque la redacción de los preceptos es muy diferente en uno y otro Real Decreto. En efecto, en la relación laboral de altos directivos, no existe una cantidad reglamentaria máxima o mínima de indemnización, haya o no haya pacto; por lo que habrá que estar a lo que se pacte por las partes, actuando, en defecto de lo anterior, la cantidad de 20 días de salario por año de servicio. Y ello porque se establece únicamente un mínimo reglamentario aplicable en defecto de pacto. Con lo cual, si hay pacto, no hay indemnización reglamentaria mínima y, por tanto, no hay exención. Por el contrario, en la relación laboral de los deportistas profesionales, sí existe un límite mínimo de indemnización garantizado al trabajador, haya pacto o no, ya que lo único que proclama el art. 15.1 del RD 1006/1985 es que a falta de pacto la indemnización se determine judicialmente; siendo este límite mínimo

10. Nótese que son los mismos –prácticamente literales– que los expresados por RELEA SARBIA, A. (2006), «La indemnización por despido en el caso de deportistas. Su discutida exención fiscal», *Quincena Fiscal*, n.º 9, pp. 43-47.

el que sirve a efectos del IRPF para reconocer la exención parcial de la indemnización por despido improcedente¹¹.

En cambio, según el TS, del tenor del 15.1 del RD 1006/1985 no se desprende que se haya querido fijar un límite máximo obligatorio; cosa que sí se plasmó en el art. 10.1 de su predecesor, el RD 381/1981, que estableció que la indemnización por despido improcedente comprendería un mínimo de dos mensualidades por año de servicio, *«sin que en ningún caso la cuantía total pudiera superar la suma de las retribuciones fijadas a percibir por el trabajador hasta la conclusión del contrato»*. Actualmente, como la propia norma hace alusión a las circunstancias concurrentes y no se ciñe a la remuneración dejada de percibir, nada impide fijar una indemnización superior. Por ello, la indemnización exenta no puede ser, por un lado, la indemnización pactada que no sobrepase las retribuciones dejadas de percibir ni, por otro, tales cantidades dejadas de percibir en defecto de pacto.

Aun así, una STS aislada de 5 de mayo de 2011 (RJ 2011, 3945), en su FJ 9.º, con una argumentación francamente parca¹², vuelve a extrapolar la doctrina de la antigua STS de 21 de diciembre 1995 (RJ 1995, 2745), determinando que en todos los supuestos de cese laboral de deportistas profesionales acogidos al art. 15.1 del RD 1006/1985 queda sujeta y no exenta la totalidad de las indemnizaciones por cese.

D. EL DIFERENTE TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA INDEMNIZACIÓN REGLAMENTARIA ESPECÍFICA POR MUERTE O INVALIDEZ DEL DEPORTISTA PROFESIONAL Y DE LA INDEMNIZACIÓN POR TRASPASO

De un lado, otra indemnización específica por extinción de la relación laboral del deportista profesional es la contenida en la letra d) del art. 13 del RD 1006/1985 por muerte o lesión del mismo que produzca incapacidad permanente total o absoluta o gran invalidez. Así, si la muerte o lesión tuvieran su causa en el ejercicio del deporte, tendrán derecho a percibir una indemnización, *«cuando menos»*, de seis mensualidades¹³. A diferencia de las cuantías de las indemnizaciones del ET, esta indemnización reglamentaria carece de límite máximo e impone un límite mínimo. No existe jurisprudencia

11. La DGT ya ha acogido esta nueva jurisprudencia en sus Consultas Vinculantes de 7 de septiembre y de 16 de noviembre de 2011 (n.º 2006/2011, (JUR 2011, 407800) y n.º 2719/2011, (JUR 2011, 27009), respectivamente).

12. Ya que se limita a decir que *«una simple lectura del artículo 15.1 del RD, y siguiendo la doctrina de este TS en sus sentencias de 21 de diciembre de 1995 (establecida para el personal de alta dirección, pero perfectamente trasladable al caso que nos ocupa), permite concluir que en caso de despido de deportistas no existe una indemnización cuya cuantía sea obligatoria, ni ningún límite de máximo de carácter obligatorio dado, precisamente, que la indemnización señalada en el art. 15.1 es subsidiaria de la pactada»*.

13. Directamente el deportista profesional o, en caso de muerte, sus beneficiarios (art. 13d) RD 1006/1985).

ni criterio administrativo sobre la procedencia o no de la exención en este caso concreto. No obstante, como la literalidad del precepto no se remite al pacto a diferencia del art. 15.1 del RD 1006/1985, a mi juicio, en este caso no se podría extrapolar la doctrina del TS generada a raíz de los ceses de altos directivos. Y esa cuantía mínima de seis mensualidades deberá ser considerada obligatoria según la normativa laboral a efectos del art. 7e) de la LIRPF y, por tanto, exenta de IRPF.

De otro lado, la letra a) del art. 13 del RD 1006/1985, prevé que en caso de extinción de mutuo acuerdo de la relación laboral para la cesión definitiva del deportista a otro club o entidad deportiva, «*se estará a lo que las partes pacten sobre condiciones económicas de conclusión del contrato; en ausencia de pacto la indemnización para el deportista no podrá ser inferior al 15% bruto de la cantidad estipulada* (para el traspaso)». En principio, a esa cantidad reglamentaria del 15% del precio bruto del traspaso no le sería aplicable la exención del art. 7e) de la LIRPF por dos razones. Primera, la doctrina laboral no considera esta indemnización, a pesar de que el RD configure su pago como condición de resolución del contrato, como una compensación por la conclusión de la relación laboral, sino como una participación en el precio del traspaso acordado entre los clubes o entidades deportivas¹⁴. Por ello, no se cumpliría el primer requisito para la exención, puesto que se abonaría «con ocasión de» la extinción de la relación laboral de mutuo acuerdo con el club o entidad deportista cedente, pero no «por» la extinción misma del contrato de trabajo. Y, segundo, de no convencer el primer argumento, y de considerar tal cantidad como indemnización haciendo una interpretación literal del art. 13.a) del RD 1006/1985, tal cantidad legal no cumpliría el segundo requisito de la exención. Podría efectivamente deducirse de la lectura del precepto que en caso de resolución del contrato de trabajo por cesión definitiva a otro club o entidad deportiva, habiendo pacto indemnizatorio, no existe indemnización cuya cuantía sea obligatoria según la normativa laboral a efectos del 7e) de la LIRPF. Y ello porque la indemnización del art. 13.a) del RD 1006/1985 es un límite mínimo subsidiario en defecto de pacto. Por lo que aquí sí sería perfectamente extrapolable la doctrina de la *STS de 21 de diciembre de 1995 (RJ 1995, 2745)* sobre el cese anticipado de altos directivos.

E. TERCER REQUISITO: DEBE HABER DESVINCULACIÓN REAL Y EFECTIVA DEL TRABAJADOR CON LA EMPRESA

El art. 1 del RIRPF establece una presunción iuris tantum de no desvinculación si la misma empresa u otra vinculada jurídicamente con ella ex art. 18 de la LIS lo vuelve a contratar durante los 3 años siguientes al despido o cese. Sobre este requisito, cabe realizar tres precisiones:

14. ROQUETA BUJ, R. (2011), *op. cit.*, pp. 446 y 448; SALA FRANCO, T. *et al.* (2013), *op. cit.*, pp. 112-120.

Primera, si la vinculación entre la antigua y la nueva empresa es de socio-sociedad, la participación que exige el RIRPF para presumir que el trabajador continúa vinculado real y efectivamente a la empresa que le despidió es del 25%. La normativa vigente con anterioridad al 1 de enero de 2015 imponía unos porcentajes de participación del 5% o del 25% en función de si son o no (respectivamente) valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores en el Título III de la Directiva 2004/39/CE, de 21 de abril, relativa a los mercados de instrumentos financieros¹⁵. De todas formas, en el ámbito del deporte profesional no parece que pueda darse el supuesto de que un deportista preste sus servicios profesionales en un club o entidad deportiva que esté participada por el club o entidad deportiva que le despidió; puesto que no existe, al parecer, este tipo de vinculación jurídica, ex art. 18 de la LIS, entre clubes o entidades deportivas.

Segunda, como el art. 1 del RIRPF habla de «volver a prestar sus servicios» y no de relación laboral, la DGT ha interpretado, con el fin claro de ampliar el ámbito de aplicación de la presunción de no desvinculación del trabajador despedido, que se perderá la exención tanto si la misma empresa (o su vinculada) le contrata laboralmente (con una relación laboral común o especial), como si el trabajador despedido ahora es autónomo y presta sus servicios profesionales a su antigua empresa u a otra vinculada con ella¹⁶. En el caso de los deportistas profesionales despedidos, perderían la exención si dentro de los tres años siguientes al despido o cese, su antiguo club o entidad deportiva le

-
15. Como expresa la DGT (en CV de 7 de junio de 2013 n.º 1876/2013, (JT 2013, 1334), la presunción de inexistencia de desvinculación real y efectiva a que se refiere el art. 1 RIRPF no será de aplicación por el hecho de que la nueva entidad empleadora mantenga relaciones comerciales o vinculación accionarial con la entidad que despide, salvo si en dichas empresas empleadoras concurren los referidos supuestos de vinculación expresados en el citado artículo.
16. Ver, por todas, DGT CV n.º 1565/2004, de 5 de agosto (JUR 2004, 270748); n.º 316/2006, de 23 de febrero (JUR 2006, 103580), n.º 1857/2006, de 18 de septiembre (JT 2006, 1632), n.º 106/2014, de 20 de enero (JUR 2014, 79127); n.º 759/2014, de 19 de marzo (JUR 2014, 170512); n.º 1523/2014, de 10 de junio (JUR 2014, 201271); n.º 2016/2014, de 28 de julio (JUR 2014, 247511); n.º 2486/2014, de 23 de septiembre (JUR 2014, 267033); n.º 3238/2014, de 3 de diciembre de 2014 (JUR 2015, 45993); n.º 0209/2015, de 21 de enero de 2015 (JUR 2015, 113581); o n.º 1322/2015, de 29 de abril (JUR 2015, 189712); resulta indiferente que los servicios prestados por el trabajador despedido dentro de los tres años siguientes deriven de una nueva relación laboral o de la realización de una actividad empresarial o profesional. Ahora bien, la DGT (en CV n.º 759/2014, de 19 de marzo, (JUR 2014, 170512) establece, erróneamente a mi juicio, que no es de aplicación la presunción del art. 1 del RIRPF a una situación de pluriempleo (una persona que presta sus servicios en dos empresas vinculadas) en la que se extingue la relación laboral con una de ellas y mantiene la relación laboral con la otra. Y ello porque el mantenimiento de la relación laboral con la empresa vinculada no supone que el trabajador vuelva a prestar sus servicios a la empresa vinculada. En mi opinión, aunque no se pueda aplicar la presunción iuris tantum, lo cierto es que no tendrá derecho a la exención porque no se ha desvinculado nunca de la empresa.

contratara nuevamente, bien ex RD 1006/1985, bien ex ET para la realización de otras actividades, bien como autónomo.

Tercera, como ha recalcado recientemente la DGT¹⁷, la prestación de servicios dentro del plazo de tres años constituye una presunción de la inexistencia de una real y efectiva desvinculación del trabajador despedido con la empresa, que admite prueba en contrario. En consecuencia, el contribuyente podrá acreditar, por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho, que corresponde valorar a los órganos encargados de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria, que en su día se produjo dicha desvinculación, y que los servicios que ahora presta, por la naturaleza y características de los mismos o de la propia relación de la que derivan, no enervan dicha desvinculación.

Finalmente, si hay nueva prestación de servicios por parte del deportista profesional despedido en los términos del art. 1 del RIRPF, se perderá la exención practicada, por lo que éste deberá presentar una declaración complementaria incluyendo intereses de demora. El plazo para hacerlo será desde la fecha de nueva contratación hasta fin del plazo de declaración del IRPF del ejercicio en el que se le contrata nuevamente.

2.2. Dos reglas especiales de exención del art. 7.e) de la LIRPF

A. LA ANTIGUA REGLA ESPECIAL DEL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ART. 7.E) DE LA LIRPF

La DA 12.º de la Ley 45/2002, de 12 de diciembre, de medidas urgentes para la reforma del sistema de protección por desempleo y mejora de la ocupabilidad introdujo un nuevo párrafo en el art. 7.e) de la antigua LIRPF de 1998:

«Cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estarán exentas las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiera correspondido en el caso de que éste hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas».

En el supuesto de despidos disciplinarios, era práctica habitual que la empresa reconociera con anterioridad al acto de conciliación que el despido era improcedente para evitarse un litigio largo con el consecuente abono de los salarios de tramitación en caso de que el despido fuera declarado improcedente, mientras el trabajador podía así pasar antes a la situación legal de desempleo. Y con este párrafo, también podía beneficiarse de la exención del art. 7.e) de la LIRPF. En cuanto a la cuantía exenta máxima sería *«la que le hubiera corres-*

17. Ver, por todas, CCVV n.º 106/2014, de 20 de enero (JUR 2014, 79127); n.º 759/2014, de 19 de marzo (JUR 2014, 170512); n.º 1523/2014, de 10 de junio (JUR 2014, 201271); n.º 2016/2014, de 28 de julio (JUR 2014, 247511); n.º 2486/2014, de 23 de septiembre (JUR 2014, 267033); n.º 3238/2014, de 3 de diciembre de 2014 (JUR 2015, 45993); o n.º 1322/2015, de 29 de abril (JUR 2015, 189712).

pondido en el caso de que éste hubiera sido declarado improcedente»; con lo que en el caso de deportistas profesionales se refiere a la indemnización prevista en el art. 15.1 RD 1006/1985. Y según la nueva jurisprudencia del TS, la cuantía máxima exenta será de «dos mensualidades de sus retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidos durante el último año, por año de servicio»; mayor que los 45 días por año de servicio con el tope de 42 mensualidades establecido para la relación laboral común.

No obstante, tras la entrada en vigor de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para reforma del mercado laboral, el 13 de febrero de 2012, esta posibilidad se dará mucho menos en la práctica, dado que desaparecen los salarios de tramitación. Quizá, el legislador, consciente de ello, ha suprimido esta regla especial a través de la DA 11.º de esa misma Ley para los despidos que se produzcan a partir de su entrada en vigor (8 de julio de 2012)¹⁸.

En conclusión, como señala la DGT en CV de 30 de julio de 2014 (n.º 2084/2014¹⁹), para que estén exentas las indemnizaciones derivadas de un despido improcedente producido con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 3/2012, de 6 de julio (el 8 de julio de 2012), será necesario que el reconocimiento de la improcedencia del despido se produzca en el acto de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC) o bien mediante resolución judicial.

B. LA NUEVA REGLA ESPECIAL DEL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ART. 7E) DE LA LIRPF

La DA 13.º de la Ley 27/2009, de 30 de diciembre, de medidas urgentes para el mantenimiento y el fomento del empleo y la protección de las personas desempleadas, incluye en el art. 7e) de la actual LIRPF, adaptado recientemente por la DA 11.º de la Ley 3/2012, de 6 de julio: *«Sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos anteriores, en los despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente».*

Si se da el presupuesto de hecho de esta regla especial, se aplicará prioritariamente esta regla frente al resto de lo preceptuado en el art. 7e) de la LIRPF. Así pues, para el supuesto de despidos por causas económicas, técni-

18. En cambio, esta regla continúa vigente para los despidos que se produzcan antes de la entrada en vigor de la Ley 3/2012, incluso está vigente para los despidos que se produzcan entre la entrada en vigor del RD-Ley 3/2012, de 10 de febrero, de reforma del mercado laboral (13 de febrero de 2012) y la entrada en vigor de la Ley 3/2012, de 6 de julio (8 de julio de 2012). Ver D.T. 22.º1 LIRPF.

19. (JT 2014, 247550).

cas, organizativas, de producción o de fuerza mayor, tanto como consecuencia de un despido colectivo del art. 51 del ET según la Ley 3/2012, de 6 de julio (antiguo ERE aprobado por la autoridad competente) o de despidos del 52 c) del ET, la cuantía exenta máxima será la cantidad obligatoria para el despido improcedente, pero en este caso se estará al ET. Esto es, en caso de relaciones laborales ordinarias concertadas con anterioridad al 13 de febrero de 2012, 45 días de salario por año de servicio con el tope de 42 mensualidades para los contratos indefinidos, y 33 días de salario por año de servicio con el tope de 24 mensualidades para los contratos para el fomento de la contratación indefinida; siendo esta última cantidad la indemnización legal para todos los contratos ordinarios firmados a partir del 13 de febrero de 2012.

Si bien este aumento de la cuantía de la exención llevado a cabo pensando en la relación laboral común, al no haber distinguido la ley, se aplicará también a las indemnizaciones por extinción de las relaciones laborales de carácter especial y, por ende, a los despidos del art. 13f) del RD 1006/1985 por crisis económica del club o entidad deportiva que justifique una reestructuración de la plantilla de deportistas de acuerdo con el procedimiento del art. 51 del ET (antes a través de un ERE). De este modo, como el RD 1006/1985 no regula una indemnización específica para este tipo de despidos, en el supuesto de que el deportista profesional obtuviera una indemnización por tal causa, por un lado, le sería de aplicación la cuantía máxima del ET –20 días de salario por año de servicio con el tope de 12 mensualidades; pero, por otro, la cuantía máxima exenta sería la prevista en el ET para el despido improcedente. Y así como para los contratos firmados a partir de la entrada en vigor de la Ley 3/2012, de 6 de julio, es de 33 días de salario por año de servicio con el tope de 24 mensualidades; para los concluidos con anterioridad a tal fecha, es de 45 de salario por año de servicio con el tope de 42 mensualidades, al ser el contrato del deportista profesional temporal y ser ésta la indemnización aplicable a los contratos temporales ordinarios.

Ahora bien, la DT 3.º de la Ley 27/2009, de 30 de diciembre, retrotrae los efectos de esta nueva regla especial de exención a la entrada en vigor del RDL 2/2009, de 6 de marzo²⁰. Así, como expresa la DGT (CV de 31 de enero de 2011, de 1 de octubre de 2012, de 12 de marzo de 2013 y de 3 de enero de 2014²¹), para las relaciones laborales ordinarias, «*teniendo en cuenta que la entrada en vigor de tal norma tuvo lugar el 8 de marzo de 2009, la nueva redacción contenida en el artículo 7 e) de la LIRPF, y, en consecuencia, la elevación de las cuan-*

20. Ahora recogida en la DT 22.º2 de la LIRPF.

21. CV n.º 161/2011, (JUR 2011, 85644); CV n.º 1911/2012, (JT 2012, 1204); CV n.º 743/2013, (JUR 2013, 124961); CV n.º 7/2014, (JUR 2014, 70112), respectivamente. En este mismo sentido, ver también, entre otras, las CV de 26 de enero de 2012 (n.º 163/2012, (JUR 2012, 86463) y de 31 de enero de 2012 (n.º 202/2012 y 203/2012, (JUR 2012, 86523 y PROV 2012, 86524); de 20 de enero de 2014 (CV n.º 107/2014, (JUR 2014, 79130), de 27 de enero de 2014 (CV n.º 176/2014, (JUR 2014, 95509) y CV n.º 187/2014, (JUR 2014, 95521), de 6 de marzo de 2014 (CV n.º 613/2014, (JUR 2014, 163243).

tías exentas en los casos mencionados, solamente resulta aplicable a los despidos colectivos aprobados a partir de 8 de marzo de 2009, así como a los despidos por las causas indicadas en el art 52c) del ET (económicas, técnicas, organizativas o de producción) efectuados a partir de esa misma fecha».

Extrapolando esta doctrina de la DGT al ámbito del deporte profesional, este párrafo del art. 7e) de la LIRPF comienza a aplicarse a todos los despidos colectivos del art. 13 f) del RD 1006/1985 aprobados a partir del 8 de marzo de 2009²² y a todos los que se adopten conforme al nuevo procedimiento del art. 51 del ET tras la entrada en vigor de la Ley 3/2012, de 6 de julio.

2.3. El tratamiento tributario del exceso no exento de las indemnizaciones por extinción de la relación laboral y de las indemnizaciones no exentas. Reducción por rendimientos íntegros del trabajo irregulares

Como las indemnizaciones son percepciones extrasalariales, se incluyen como RT al considerarse «contraprestaciones y utilidades que derivan indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral y que no tienen el carácter de Rendimientos de Actividades Económicas» (RAE) ex art. 17.1 de la LIRPF. No obstante, puede que no se incluyan en la BI general (sometidas, pues, a tipos de gravamen progresivos) por su importe íntegro (o por su importe íntegro no exento), al serles de aplicación la reducción del art 18 de la LIRPF. Tal precepto establece una reducción del 30% de los RT irregulares²³ que, a diferencia de las reducciones de igual porcentaje previstas para otro tipo de rendimientos irregulares del IRPF (RAE o RC), opera sobre el importe íntegro o bruto del RT irregular –esto es, con anterioridad a la sustracción de los gastos deducibles del art. 19.2 de la LIRPF y de la aplicación de la reducción por la mera obtención de rendimientos netos del trabajo del art. 20 de la LIRPF –, y no sobre la cuantía del rendimiento neto irregular.

Este precepto prevé tal reducción a la hora de calcular el rendimiento íntegro includible en la BI para tres tipos de RT irregulares: a) plurianuales; b) obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y c) a partir del 1 de enero de 2007, prestaciones en forma de capital derivadas de sistemas públicos de previsión social.²⁴

Ahora bien, conviene señalar, que esta reducción tiene dos limitaciones:

-
- 22. Ya que a los deportistas profesionales no se les aplican los despidos del art. 52c) del ET.
 - 23. Con la antigua LIRPF de 1998 comenzó siendo del 30%; pero, con efectos de 1 de enero de 2003, el art. 8 de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, la elevó al 40%. Ahora, con efectos de 1 de enero de 2015, vuelve a ser del 30%.
 - 24. Las prestaciones recibidas en forma de capital de los sistemas privados de previsión social cuyas aportaciones tienen derecho a reducción en BI general del art. 51 de la LIRPF dejan de considerarse irregulares a partir de la actual LIRPF, si bien se propone un régimen transitorio en la DT 12.º de la LIRPF.

Primera. Limitación general. A partir del 1 de enero de 2011, la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011, introduce un límite máximo de 300.000€ anuales en relación con la cuantía de RT íntegro sobre la que aplicar esta reducción en caso de RT plurianuales (primer tipo de RT irregulares) y de RT «calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo» (segundo tipo de RT irregulares).

Segunda. Limitación específica para los RT irregulares derivados de extinciones de relaciones laborales, comunes o especiales, producidas con posterioridad al 1 de enero de 2013²⁵, sean considerados RT irregulares del primer o del segundo tipo. La Disp. Final 10.3 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, introdujo un nuevo límite a la cuantía de RT íntegro irregular a la que se debe aplicar la reducción del 30%:

- a) Si la cuantía del RT íntegro irregular no supera los 700.000€, la reducción del 30% se aplicará sobre los primeros 300.000€.
- b) Si la cuantía del RT íntegro irregular oscila entre los 700.000'01€ y el millón de euros, la reducción del 30% se aplicará a la cantidad que resulte de la siguiente operación → 300.000€ (cuantía del RT irregular 700.000€).
- c) Si la cuantía del RT íntegro irregular supera el millón de euros, simplemente no habrá reducción del 30% para estos RT.

Tal y como especifica el art. 18.2 de la LIRPF, el RT a computar para aplicar el límite es la suma aritmética de los mismos obtenidos por extinción de la relación laboral procedentes de la empresa o de otras empresas del grupo, con independencia del periodo impositivo al que se imputen.

A. SU CALIFICACIÓN COMO RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PLURIANUALES (PRIMER TIPO DE RT IRREGULARES)

Para que un exceso no exento de una indemnización por despido o cese del deportista profesional –o la indemnización no exenta por extinción de relación laboral– sea considerado legalmente RT plurianual a partir del 1 de enero de 2015 deben concurrir cumulativamente tres requisitos: 1.º) Que tengan un período de generación superior a dos años; 2.º) Que no se obtengan de forma periódica o recurrente; y 3.º) Que se imputen a un único periodo impositivo. Con anterioridad a esa fecha, sólo se exigían los dos primeros; y el segundo tenía un significado completamente distinto. Por ello puede afirmarse que se ha asistido a una modificación del concepto de RT plurianual con la entrada en vigor de la reforma de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

25. Ver DT 25.º1 de la LIRPF.

a. *Cumplimiento del primer requisito. Periodo de generación del RT superior a dos años*

A partir del 1 de enero de 2015, el art. 18.2 LIRPF establece expresamente que «*Tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como período de generación el número de años de servicio del trabajador*». Así, si el deportista profesional lleva más de dos años prestando sus servicios por cuenta ajena al club o entidad deportiva, el exceso no exento de la indemnización por extinción de la relación laboral debía considerarse RIT irregular plurianual y, por tanto, con derecho a la reducción del art. 18.2 de la LIRPF.

Con anterioridad al ejercicio 2015, ante el silencio de la ley, la DGT tenía su propio concepto de periodo de generación de los RT. De esta forma, la DGT afirmaba que las indemnizaciones no exentas ex art. 7 e) de la LIRPF por extinción de relación laboral, aunque se cuantifican en función de los años de servicio, carecían de periodo de generación –o lo que es lo mismo, eran de generación instantánea en el momento mismo en que la extinción de la relación laboral se produce– siempre que el derecho a la indemnización no se hubiera reconocido con anterioridad. En esta línea, distinguía dos supuestos:

Primer supuesto. Por un lado, en caso de que existiera indemnización obligatoria por extinción del contrato de trabajo «según la normativa laboral» a efectos del art. 7 e) de la LIRPF, sí había periodo de generación, por lo que el derecho a la indemnización nacía en el momento de la firma del contrato laboral. En consecuencia, si el trabajador llevaba más de dos años prestando sus servicios a la empresa, el exceso no exento de la indemnización por extinción de la relación laboral –fueran despidos del art. 13f) del RD 1006/1985 o despidos improcedentes, fueran resoluciones del contrato por voluntad del trabajador con causa legal justificada– podía ser calificado de RIT plurianual y, por tanto, con derecho a reducción del 40% por rendimientos irregulares²⁶. Por ello, la DGT, ante excesos no exentos de indemnizaciones por despido o cese del trabajador (donde siempre existe cuantía obligatoria legal o reglamentaria²⁷), únicamente se fijaba en los años de servicio del trabajador despedido en la empresa para determinar la procedencia o no de la reducción del 40% como RT plurianual²⁸. Y, por otro lado, en caso de que no existiera indemnización obligatoria por extinción del contrato de trabajo «según la normativa laboral» a efectos del art. 7 e) de la LIRPF, pero sí se hubiera pactado previamente la misma, colectiva o individualmente, también había periodo de

26. Recordar que la reducción ha sido del 40% durante los ejercicios 2007 a 2014. Sólo a partir de la entrada en vigor de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (1 de enero de 2015), la reducción se rebaja al 30%.

27. Ya que en caso contrario no estaría parcialmente exenta por el art. 7 e) de la LIRPF.

28. Recordar que la reducción ha sido del 40% durante los ejercicios 2007 a 2014. Sólo a partir de la entrada en vigor de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (1 de enero de 2015), la reducción se rebaja al 30%.

generación; con lo que el derecho a la indemnización nacía en el momento en que se adoptaba el convenio o se firmaba el contrato. En consecuencia, si el trabajador llevaba más de dos años prestando sus servicios a la empresa –y en el caso de pacto colectivo, siempre que éste se hubiera adoptado con más de dos años de antelación a la extinción–, la indemnización por extinción de la relación laboral percibida podía calificarse de RT plurianual y, por tanto, con derecho a la reducción por rendimientos irregulares.

Segundo supuesto. Si no existiera obligación legal ni reglamentaria ni convencional de indemnizar, no había periodo de generación. En consecuencia, el derecho a la indemnización era de generación instantánea en el momento mismo de la extinción de la relación laboral. Por ello, aunque el trabajador llevara más de dos años prestando sus servicios a la empresa, la indemnización percibida nunca podría ser calificada de RT plurianual y con derecho a la reducción por rendimientos irregulares. De ahí que la DGT, en la CV de 3 de marzo de 2009²⁹, estableciera que *«descartada la existencia de un periodo de generación previo (superior a dos años) al que pudiera vincularse la indemnización, pues la indemnización surge del propio acuerdo entre la empresa y el empleado que pone fin a la relación laboral de mutuo acuerdo, la única posibilidad de reducción se delimita en torno a su inclusión en alguno de los supuestos del art. 11.1 del RIRPF»*; esto es, considerarse dentro del segundo tipo de RT irregulares: RT calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo³⁰.

En cambio, con la nueva redacción del art. 18.2 de la LIRPF tras la reforma de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, todas las indemnizaciones por extinción de la relación laboral tienen periodo de generación por expreso mandato legal: los años de servicio. Y si el deportista profesional lleva en el club o entidad deportiva más de dos años, cumple el primer requisito para ser RT plurianual con derecho a reducción del 30%.

Ahora bien, si la indemnización no exenta (o el exceso no exento de la misma) se cobra fraccionadamente, sólo podrá ser considerada RT plurianual y con derecho a la reducción del 30% si, como expresa el art. 11.2 del RIRPF, el cociente resultante de dividir el período de generación (determinado por los años de servicios en la empresa, contados de fecha a fecha), por el número de períodos impositivos de fraccionamiento, fuera superior a dos. A estos efectos, según la DGT –en CV n.º 161/2011, de 31 de enero (JUR 2011, 85644)–, deberán tenerse en cuenta, como períodos impositivos de fraccionamiento todos aquellos en los que se perciba la indemnización, incluidos los ejercicios en los que la indemnización esté exenta. Y, a partir del 1 de enero de 2011, en cada uno de los períodos impositivos de fraccionamiento, la cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales; cantidad que va disminuyendo a partir del ejercicio 2013 siempre que deriven de extinciones de la relación laboral si

29. N.º 432/2009 (JUR 2009, 183057).

30. Ver epígrafe n.º B) siguiente de este mismo punto 2.3.

los RT irregulares superan los 700.000€, no habiendo reducción en absoluto si superan el millón de euros.

b. *Cumplimiento del segundo requisito. No obtención del RT de forma periódica y recurrente*

Con anterioridad al 1 de enero de 2015, el art. 18.2 LIRPF recogía expresamente como segundo requisito la no obtención del RT de forma periódica y recurrente. Al hablar de «no obtención» periódica y no de «no percepción» periódica, este segundo requisito no exigía que el RT cuestionado no se percibiera de forma periódica y recurrente. La percepción periódica o fraccionada de un rendimiento del trabajo ya era (y es) tenido en cuenta por la legislación fiscal a la hora de determinar si periodo de generación del rendimiento es superior a dos años; esto es, a la hora de examinar el cumplimiento del primer requisito establecido para los rendimientos plurianuales. Así, el segundo requisito para calificar un rendimiento de plurianual exigía que la causa de la obtención del mismo no fuera un hecho periódico y recurrente. Esto es, que el hecho que origina el derecho a obtener tal rendimiento del trabajo no fuera periódico y recurrente. Aplicando esta argumentación al caso que se analiza, las cantidades no exentas pagadas por el club o entidad deportiva cumplirían este segundo requisito si tuvieran su causa en la extinción de la relación laboral. Y ello porque la extinción de la relación laboral no es un hecho que naturalmente acontezca de forma periódica o recurrente en la vida del contribuyente deportista profesional; y aún acontece de forma mucho menos periódica y recurrente en su vida laboral la rescisión de su contrato de trabajo por la misma causa extintiva.

No obstante, este requisito ha cambiado de significado a partir de la reforma tributaria que ha entrado en vigor a partir del 1 de enero de 2015. En efecto, el nuevo art. 18.2 de la LIRPF establece que no se aplicará la reducción a los RT con periodo de generación superior a dos años (a RT que cumplen el primer requisito) si: 1.º ese contribuyente ha obtenido otros RT con periodo de generación superior a dos años durante los 5 periodos impositivos anteriores, y 2.º se ha aplicado efectivamente la reducción del art. 18.2 de la LIRPF por esos RT.³¹ Así, ya no se exige la no obtención periódica y recurrente de los RT; sino que se establece el no disfrute periódico y recurrente de la reducción.

31. Cabe señalar que este límite sólo opera entre RT plurianuales. En cambio, si se da cualquiera de estas tres posibilidades, cabría aplicar la reducción sin ningún problema: 1.º supuesto. Si el contribuyente obtiene RT plurianuales (con periodo de generación superior a dos años), habiendo disfrutado alguna vez dentro de los 5 ejercicios anteriores de la reducción del 18.2 de la LIRPF al haber obtenido RT irregulares de otro tipo (del 2.º o del 3.º tipo: RT calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular y Pensiones obtenidas en forma de capital de sistemas públicos de previsión social); 2.º supuesto. Si el contribuyente obtiene RT irregulares del 2.º o del 3.º tipo, habiendo disfrutado alguna vez dentro de los 5 ejercicios anteriores de la reducción del 18.2 de la LIRPF al haber obtenido RT plurianuales; y, 3.º) Si el contribuyente obtiene RT irregulares del 2.º o del 3.º

c. Cumplimiento del tercer requisito. Imputación a un único periodo impositivo

Con efectos de 1 de enero de 2015, se introduce este requisito adicional para poder calificar un RT como plurianual; requisito que con la normativa vigente en 2014 únicamente se exigía para determinar el segundo tipo de RT irregulares: los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. ¿Qué significa este requisito? Que el RT nazca o se haga exigible en un único periodo impositivo, independientemente de en cuántos periodos impositivos se cobre. Como ya se ha señalado, la percepción periódica o fraccionada de un rendimiento del trabajo ya era (y es) tenido en cuenta por la legislación fiscal a la hora de determinar si el periodo de generación del rendimiento es superior a dos años; esto es, a la hora de examinar el cumplimiento del primer requisito establecido para los rendimientos plurianuales. Así pues, en este tercer requisito se trata de que la renta se «obtenga» en un único periodo impositivo; y no de que se «perciba» en un único periodo impositivo.

No obstante, este tercer requisito tiene una excepción. No se aplica a las indemnizaciones por extinción de la relación laboral, común o especial, porque su periodo de generación es el número de años de servicio por expreso mandato legal.

B. SU CALIFICACIÓN COMO RENDIMIENTOS DEL TRABAJO OBTENIDOS DE FORMA NOTORIAMENTE IRREGULAR EN EL TIEMPO (SEGUNDO TIPO DE RT IRREGULARES)

No obstante, si bien la inclusión de determinadas indemnizaciones por extinción de la relación laboral o los excesos no exentos de indemnizaciones por despido o cese del deportista profesional puede tener más difícil su anclaje a la reducción del 30% como RT plurianuales, podrían tener derecho a la misma si fueran considerados RT irregulares por expreso mandato legal, o mejor, reglamentario. En efecto, el segundo tipo de RT irregulares son los denominados «rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo». Según el art. 18.2 de la LIRPF, lo serán exclusivamente aquellos siete enumerados en la lista del art. 11.1 del RIRPF, siempre que se imputen a un único periodo impositivo; teniendo en cuenta tal reducción únicamente operará sobre los primeros 300.000€ de los RT íntegros irregulares obtenidos; cantidad que va disminuyendo a partir del ejercicio 2013 siempre que deriven de extinciones de la relación laboral si los RT irregulares superan los 700.000€, no habiendo reducción en absoluto si superan el millón de euros.

Bajo estas premisas, e independientemente de los años que lleve el deportista profesional prestando sus servicios para el club o entidad deportiva con el que se extingue la relación, tendrán derecho a la reducción del 30%, las

tipo, habiendo disfrutado alguna vez dentro de los 5 ejercicios anteriores de la reducción del 18.2 de la LIRPF al haber obtenido RT irregulares del 2.º o del 3.º tipo.

siguientes indemnizaciones por extinción de la relación laboral especial del deportista profesional:

En primer lugar, las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral (art. 11.1 f) del RIRPF). Así pues, dado que el art. 13.a) del RD 1006/1985 no prevé cantidad alguna para la extinción del contrato por mutuo acuerdo entre el club o entidad deportiva y el deportista, en el supuesto de existencia de pacto indemnizatorio, la totalidad de la cantidad íntegra a satisfacer por la empresa por este concepto –que no exceda de 300.000€³²–, e imputada a un único periodo impositivo, gozará de la reducción del 30%. Sin embargo, como la letra f) del art. 11.1 del RIRPF habla de cantidades satisfechas «por» y no «con ocasión de» la resolución de mutuo acuerdo del contrato de trabajo, ofrece mayores dudas la inclusión de la eventual participación en beneficios del deportista profesional en caso de rescisión del contrato por mutuo acuerdo para la cesión definitiva del deportista a otro club –que a falta de pacto nunca puede ser inferior al 15% del precio bruto del traspaso según el art. 13.a del RD 1006/1985 – como cuantía con derecho a reducción del 30%. Y ello porque, como ya se ha señalado³³, la doctrina laboral no la considera tanto una compensación por la conclusión de la relación laboral de mutuo acuerdo sino como una participación del deportista profesional en el precio de la transferencia del mismo a otro club o entidad deportiva³⁴. En esta misma línea, tampoco serán subsumibles en el art. 11.1f) RIRPF los premios de antigüedad que conceda el club o entidad deportiva «con ocasión de» la extinción de la relación laboral por permanencia en el mismo equipo³⁵.

En segundo lugar, el exceso no exento de la indemnización por extinción de la relación laboral del art. 13.d) del RD 1006/1985 que le abone el club o la entidad deportiva por causa de muerte del deportista profesional o de lesión del mismo que haya producido su invalidez permanente total, absoluta o gran invalidez, siempre que tal lesión o muerte tuvieran su causa en el ejercicio del deporte. Así, si se imputan a un único año natural, serían perfectamente encuadrables, de un lado, en la letra c) «*las prestaciones satisfechas ... por incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por las empresas*»; y, de otro, en la letra d) «*las prestaciones por fallecimiento.... satisfechas por las empresas...*», ambas del art. 11.1 del RIRPF.

32. Si excede, la cantidad a la que aplicar la reducción también disminuirá si la indemnización supera los 700.000€; y será nula si la indemnización supera el millón de euros.

33. Ver el epígrafe n.º D) de este mismo punto 2.1.

34. ROQUETA BUJ, R. (2011), *op. cit.*, pp. 445-451; SALA FRANCO, T. *et al.* (2013), *op. cit.*, pp. 112-120.

35. Aunque podría ser considerado RT irregular del primer tipo (RT plurianuales) y, por tanto, con derecho a la reducción del 30%, si el deportista profesional ha permanecido en el mismo equipo más de dos años.

Y, finalmente, también podrán ser considerados RT irregulares de este segundo tipo cualquier cantidad que abone el club o entidad deportiva al trabajador en virtud de pacto colectivo o individual por lesiones no invalidantes que tuvieran su causa en el ejercicio del deporte (art. 11.1 c del RIRPF), o como compensación de complementos salariales o por la modificación de las condiciones de trabajo (art. 11.1 e del RIRPF).

C. ¿PUEDE HABER OTROS RT ESPECÍFICOS DE LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES QUE PUEDAN CONSIDERARSE RT PLURIANUALES?

En primer lugar, las cantidades percibidas por la cesión temporal o por el traspaso del deportista a otro club o entidad deportiva podrían ser rendimientos del trabajo plurianuales si su periodo de generación fuera superior a dos años y se imputaran a un único periodo impositivo. Así, como la doctrina laboral las califica de participación del deportista profesional en el precio de la transferencia temporal o definitiva del mismo, habría que fijar el periodo de generación por referencia a la permanencia del deportista en el club cedido; y no por referencia a los años de permanencia del deportista en el club cedente hasta la fecha de la cesión. De esta forma, si la cesión fuera por más de dos años, las cantidades abonadas al deportista por este concepto –siempre que fueran inferiores a 300.000€³⁶– se reducirían en un 30% a efectos del IRPF por ser RT plurianuales.

En segundo lugar, la prima de contratación o fichaje sólo tendrá la consideración de RT plurianual si retribuye la adscripción del deportista profesional al club o entidad deportiva que le contrata por más de dos años. Ahora bien, como la ficha suele cobrarse fraccionadamente, únicamente tendrá derecho a la reducción del 30% si, como expresa el art. 11.2 del RIRPF, el cociente resultante de dividir el periodo de generación (determinado por los años de servicio en el club, contados de fecha a fecha) por el número de periodos impositivos de fraccionamiento fuera superior a dos; cosa que no sucederá como regla general en el mundo del fútbol porque según el art. 22 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional se paga anualmente en defecto de pacto individual entre el club y el deportista.

Sin embargo, existen otras retribuciones específicas de los deportistas profesionales que no podrían ser RT plurianuales; bien por no cumplir ningún requisito, como el denominado plus de antigüedad que reconoce el art. 26.1 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional como «*la cantidad que percibe el jugador cada dos años de permanencia en el mismo club*»; bien por carecer de periodo de generación, como las primas por partido jugado o ganado o las primas por obtención de títulos, que se generan en el mismo momento en que se jue-

36. En los casos de cesiones temporales del jugador podría defenderse la no operatividad del nuevo límite a la cuantía a la que aplicar la reducción del 30%, al ser RT irregulares que no tienen su causa en la extinción de la relación laboral.

ga o se gana el partido o se obtiene el título. Sobre estos últimos, algún sector doctrinal ha reivindicado su carácter plurianual si se trata de títulos ganados en competiciones que se convocan con más de dos años (como los Juegos Olímpicos o los Mundiales de Fútbol), al alegar que las primas o premios por título obtenido no son de generación instantánea sino fruto de una larga preparación y entrenamiento que conforma su periodo de generación.

3. LA TRIBUTACIÓN DE LAS PRIMAS POR TÍTULOS OBTENIDOS POR DEPORTISTAS PROFESIONALES: EL ART. 17 MCOCDE

3.1. Su tributación como RT en el IRPF y el problema de la doble imposición jurídica (DIJ)

Las rentas que los deportistas perciben de las Federaciones Nacionales Deportivas, o de sus Federaciones Autonómicas, por su participación con las selecciones nacionales o autonómicas, o en eventos organizados por las mismas, no constituyen rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales de carácter especial (art. 17.2 j LIRPF) ya que quedan excluidas del ámbito de aplicación del RD 1006/1985. Las dudas suscitadas en torno a la calificación de estas rentas como RT fueron resueltas por la DGT, que atribuye a estas retribuciones tal calificación con carácter general según el art. 17.1 de la LIRPF: *«la participación de los deportistas en las selecciones nacionales o en eventos organizados por las Federaciones no comporta por parte de aquellos la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, sino que tal ordenación es desarrollada por las propias Federaciones. Por tanto, procede calificar como rendimientos del trabajo las retribuciones percibidas por los deportistas por su participación en las selecciones nacionales o en eventos organizados por las Federaciones»*³⁷.

Además, los deportistas profesionales residentes en España tributan en el IRPF español por toda su renta mundial, de manera que las primas por participar en eventos deportivos están sujetas al Impuesto con independencia de si se entienden obtenidas dentro o fuera de nuestro territorio (art. 2 de la LIRPF). En este sentido, dada la gran movilidad e internacionalización de las actividades de los deportistas profesionales, es necesario poner especial atención al tratamiento normativo de la Doble Imposición Jurídica (DIJ) producida cuando un mismo contribuyente, por la misma renta obtenida, soporta más de un gravamen por impuestos de la misma naturaleza, en diferentes Estados.

El fenómeno de la DIJ trae su causa en el doble criterio de sujeción a las normas tributarias que los Estados establecen en sus sistemas fiscales. Estos dos criterios, por regla general, son el de residencia efectiva y el de la fuente de renta. Así, la mayoría de los sistemas tributarios estatales, conforme al principio de territorialidad, sujetan a imposición las rentas obtenidas por los

37. Véase la CV n.º 1916/2001 de 5 de octubre –JUR 2002, 104777– y n.º 64/2002 de 21 de enero –JUR 2002, 90385–, que hace extensible la contestación a la consulta anterior a todas las Federaciones Deportivas

sujetos que tienen una relación personal con el territorio (criterio de residencia efectiva) así como las obtenidas por los sujetos que tan sólo tienen una relación económica con él (criterio de fuente de renta). De esta forma, los sujetos tributan en un Estado por obligación personal o real de contribuir, en función de si concurre el criterio de sujeción de residencia efectiva o el de fuente de renta, respectivamente. Por un lado, de acuerdo con el gravamen por obligación personal de contribuir, las personas físicas residentes en un territorio tributan por la obtención de renta con independencia de su fuente u origen, esto es, por su renta mundial (IRPF español). Por otra parte, conforme al gravamen por obligación real de contribuir, los sujetos no residentes en el territorio sólo están sujetos a tributación en el mismo por las rentas que, en su caso, se entiendan «obtenidas en el territorio» (IRNR español).

En este contexto normativo, cuando los deportistas profesionales residentes en España perciben primas obtenidas en el extranjero tributan en España por IRPF y, adicionalmente, en el Estado de la Fuente, en su caso, en calidad de no residente, si se entiende, de acuerdo a su legislación interna, que dichos rendimientos se han obtenido en su territorio. Y el legislador español, para corregir la DIJ soportada por las personas físicas residentes con ocasión de las rentas gravadas en el extranjero, regula en el art. 80 de la LIRPF una deducción de la cuota correspondiente al impuesto satisfecho efectivamente en el extranjero, con el límite del gravamen que corresponda en aplicación del IRPF. Todo ello, sin perjuicio de que, por aplicación de un Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI) la eliminación de la DIJ deba realizarse de otra forma, como se pone de relieve en el punto siguiente.

3.2. Su fiscalidad en los CDIs conforme al art. 17 del MCOCDE

La tributación de las primas obtenidas en el extranjero por los deportistas profesionales residentes en España no sólo debe tener en cuenta el IRPF; sino también, en caso de existir, el CDI suscrito por España con el Estado Fuente de dichas rentas. Y ello porque en él se establecen las reglas de reparto de la potestad tributaria para eliminar o paliar la DIJ en función del tipo de renta. En particular, el artículo 17.1 del MCOCDE declara: *«No obstante lo dispuesto en los artículos 7 (beneficios empresariales) y 15 (rentas del trabajo dependiente), las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga en el ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de...deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado»*. Además, el artículo 23 del Modelo regula la corrección de la DIJ por el Estado de la Residencia estableciendo dos modalidades posibles: el método de imputación ordinaria y el método de exención con progresividad.

A. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL ART. 17 DEL MCOCDE

El ámbito de aplicación del art. 17 del MCOCDE acoge todos los rendimientos obtenidos por las actuaciones personales de los deportistas, con independencia de si se realizan en el marco de una relación laboral o fuera de

ella. Antes de la introducción de este precepto en el MCOCDE de 1963, estas rentas se ajustaban a la regla de tributación correspondiente en función de si se trataba de rendimientos obtenidos en el ámbito laboral o en el ejercicio de una actividad económica. De esta forma, con la inclusión de una regla de reparto concreta para las rentas obtenidas por deportistas se consiguieron solventar los problemas de determinar si los servicios profesionales se realizaban por cuenta ajena (rendimientos del trabajo dependiente) o por cuenta propia (rendimientos de trabajo independiente o beneficios empresariales).

B. REGLA DE TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DEL ART. 17 DEL MCOCDE

Por un lado, el art. 17.1 del MCOCDE atribuye al Estado Fuente la potestad tributaria para gravar estas rentas («podrá»). Por otro lado, el art. 23 del MCOCDE deja a los Estados la elección del método de imputación o de exención que ha de aplicar el Estado de Residencia del perceptor de rentas. Por tanto, en el ámbito de los CDI, la regla de tributación será de exclusividad en el Estado Fuente (con exención por el Estado de Residencia) en unos casos, y de tributación compartida entre los dos Estados (con imputación ordinaria por el Estado de Residencia), en otros.

Así, en los CDIs suscritos por España existen ejemplos de tributación exclusiva en el Estado Fuente al regular el método de exención por el Estado de Residencia, y ejemplos de tributación compartida entre ambos Estados Contratantes, puesto que el Estado de Residencia podrá gravarlos pero corrigiendo la DIJ de acuerdo al método de imputación ordinaria, esto es, concediendo una deducción de la cuota correspondiente al impuesto satisfecho en el extranjero. Un buen ejemplo de la diferente regla de tributación, en función del CDI concreto, es el triplete de la selección española: Eurocopa 2008 (en Austria), Mundial 2010 (en Sudáfrica) y Eurocopa 2012 (en Polonia y Ucrania). En aplicación de cada uno de los CDI suscritos por España con estos Estados, en los que se celebró el evento, vamos a ver, primero, cómo varía la regla de tributación en función del método corrector de la DIJ que debe aplicar España como Estado de Residencia del deportista y, segundo, la tributación global para el deportista residente en España por la obtención de tales primas.

a. *La regla de tributación exclusiva en el Estado Fuente (exención por Estado Residencia)*

El CDI entre España y Austria (BOE 6-1-1968) establece la regla de atribución exclusiva al Estado Fuente para determinar el gravamen de las rentas de los deportistas. Esto se desprende de la lectura combinada de los artículos 18 y 24 del citado CDI:

Art. 18.1 «No obstante las disposiciones de los artículos 14 (rentas por servicios profesionales independientes) y 16 (rentas por razón de empleo), las rentas ob-

13. La fiscalidad del deporte profesional: los deportistas profesionales

tenidas por...los deportistas, por sus actividades personales en este concepto, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde actúen».

Art. 24 «1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea bienes que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio sólo puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado, salvo lo dispuesto en el párrafo dos siguiente, dejará exentas tales rentas o bienes, pero para calcular el impuesto correspondiente a las restantes rentas o bienes de esta persona, pueda aplicar el tipo impositivo que correspondería sin esta exención³⁸.

En sentido similar, el CDI celebrado entre España y Polonia (BOE 15-6-1982), recoge la posibilidad de gravamen en el Estado Fuente para estas rentas, y con independencia del perceptor de las mismas, junto con el método de exención con progresividad, que ha de aplicar España cuando sea el Estado de Residencia de estos deportistas:

Artículo 17. «*Artistas y Deportistas: 1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 (servicios personales independientes) y 15 (servicios personales dependientes), los ingresos obtenidos... por deportistas, en virtud de sus actividades personales como tales, podrán ser impondibles en el Estado Contratante en que ejercieren estas actividades.*

2. Si los ingresos obtenidos por el ejercicio de actividades personales como las de un divertidor o atleta no fueren para ese artista o deportista, sino para otra persona, tales ingresos podrán, no obstante, lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, ser impondibles en el Estado Contratante en que el divertidor o deportista ejercieren dichas actividades».

Artículo 23 «*Eliminación de la doble imposición: 1. En España se evitará de la siguiente manera la doble imposición: a) Si un residente de España obtuviere ingresos o poseyere capital que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pudieren ser impondibles en Polonia, España,..., eximirá del impuesto estos ingresos o este capital, pero, al calcular el impuesto sobre el resto de los ingresos o del capital de esa persona, podrá aplicar el tipo de imposición que hubiere sido aplicable si los ingresos o el capital exentos no lo hubieren estado».*

De acuerdo con el CDI suscrito con estos dos Estados, las primas obtenidas por los futbolistas de la selección española, residentes en España (ya que los residentes en otros Estados deberán atender a otro CDI y, además, no están sujetos en España al IRPF), tributan exclusivamente de acuerdo al gravamen por obligación real que establezca el Estado Fuente, en este caso Austria y Po-

38. El artículo 24 fue modificado, en 1995, con ocasión del Protocolo ratificado por los dos Estados, vigente desde el 1 de noviembre de 1995 (BOE 2-10-1995). Sin embargo, la nueva redacción, conforme al nuevo artículo 24.2 c), da lugar a la misma consecuencia: 2) En España la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación española, de la siguiente manera:...c) Cuando con arreglo a cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de España o el patrimonio que posea estén exentos de imposición en España, España podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas o el patrimonio exentos para el cálculo del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente».

lonia. Y en España, por aplicación del CDI, tales primas no se incluyen en la BI General del IRPF del deportista, salvo para calcular el tipo medio de gravamen al que deben someterse el resto de sus Rentas Generales. Ahora bien, dado que sus ingresos ya son harto significativos, no parece que esta exención con progresividad altere en alguna medida la tributación en España por el resto de sus rendimientos.

En estos casos, por tanto, no es de aplicación la deducción por doble imposición del artículo 80 de la Ley del IRPF sino el método de exención con progresividad recogido en el CDI. En consecuencia, la única tributación por estas rentas será la que, en su caso, establezca el Estado de la Fuente (Austria y Polonia) respecto de los no residentes (deportistas de la selección española) que han participado en el evento deportivo en su territorio. Conviene observar en este sentido que el CDI establece una regla de atribución de la potestad tributaria pero en ningún caso obliga a la existencia de un gravamen por parte del Estado Fuente. De esta forma, cabe la posibilidad, como ha ocurrido en el caso de Polonia, con ocasión de la Eurocopa de 2012, que el Estado Fuente establezca en su normativa interna una exención para las rentas obtenidas por los deportistas no residentes en este tipo de eventos y que, en consecuencia, estas rentas no tributen ni en el Estado Fuente (de acuerdo a su normativa interna que las deja exentas), ni en el Estado de Residencia que, de acuerdo al CDI, debe aplicar la exención con progresividad para dichas rentas, con independencia del gravamen efectivo en la fuente.

b. La regla de tributación compartida entre el Estado Fuente y el Estado de Residencia (imputación ordinaria por el Estado de Residencia)

El CDI suscrito entre España y Sudáfrica (BOE 15-2-2008) recoge una regla de tributación compartida, en virtud de la cual, el Estado de la Fuente (en este caso Sudáfrica) «puede» someter a imposición las rentas obtenidas por deportistas con ocasión de su actuación como tales en el ejercicio de su actividad personal en el territorio, aunque sean atribuidas a persona o entidad interpuesta (art. 16 CDI) y, el Estado de la Residencia (en este caso España) también podrá gravar dichas rentas, pero debe conceder la deducción correspondiente al impuesto satisfecho en el Estado de la fuente (art. 22 CDI); deducción que equivale a la regulada en el art. 80 de la LIRPF:

Artículo 16 «Artistas y deportistas: 1. No obstante, lo dispuesto en los artículos 7 (beneficios empresariales) y 14 (rentas del trabajo), las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de...deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante, las disposiciones de los artículos 7 y 14, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades del artista o deportista».

13. La fiscalidad del deporte profesional: los deportistas profesionales

Artículo 22. *«Métodos para eliminar la doble imposición: 1. En España, la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación española, de la siguiente forma: a) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio puedan someterse a imposición en Sudáfrica, España permitirá la deducción del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Sudáfrica. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas o al patrimonio que puedan someterse a imposición en Sudáfrica».*

En términos distintos pero con el mismo resultado, del CDI con la ex URSS (BOE 22-09-1986) de aplicación a Ucrania³⁹ se deriva una tributación compartida de las rentas de los deportistas entre el Estado Fuente y el Estado de Residencia. Al no concretar un método corrector de la DIJ, se remite a lo que establezca la legislación interna del Estado de Residencia para eliminarla. En este caso, atendiendo a la legislación interna de España, que es el Estado de Residencia del deportista que obtiene dichas rentas, será de aplicación el método de imputación ordinaria del art. 80 de la LIRPF:

Art. 12.5 *«No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las rentas que artistas y deportistas obtengan por el ejercicio de sus actividades en su calidad de tales pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se realizan tales actividades, tanto si estas rentas se atribuyen a los propios artistas o deportistas como a otra persona».*

Artículo 16: *«Eliminación de la doble imposición: Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado contratante eliminará la doble imposición de acuerdo a su legislación».*

Como puede observarse, en aquellos CDI en los que la regla de atribución no es exclusiva del Estado de la Fuente –ya sea porque establece la aplicación del método de imputación ordinaria por el Estado de Residencia (caso de Sudáfrica) o porque dicho método resulta de aplicación por remisión expresa del CDI a la legislación interna (caso de Ucrania)–, el gravamen se producirá

39. El CDI con la URSS está en vigor para los países antiguos miembros de la URSS, como es el caso de Ucrania, excepto para aquellos con los que por Canje de Notas o por nuevo Convenio haya dejado de aplicarse. En este sentido, este CDI ya no está vigente los siguientes países: Armenia (desde el 10/10/2007), Azerbaiyán (desde el 28/01/2008), Georgia (desde el 10/10/2007), Kazajistán (desde el 08/07/2008), Uzbekistán (desde el 21/07/2010), Moldavia (desde el 01/10/2007). Con Armenia, Georgia, Kazajistán y Moldavia existen Convenios específicos, publicados en el BOE de 17-04-2012, 01-06-2011, de 03-06-2011 y de 11-04-2009, con entrada en vigor, respectivamente, el 21-03-2012, 01-07-2011, el 18-08-2011 y el 30-03-2009. Con el resto de países, de acuerdo a la información de la AEAT, hay convenios en tramitación, pero no están en vigor, por lo que desde la fecha que se indica en el cuadro para cada uno de ellos hay que entender que no tienen Convenio.

en el Estado Fuente y en el Estado de Residencia. Sin embargo, de acuerdo a la deducción del impuesto satisfecho en el extranjero, en aplicación del método de imputación ordinaria, el gravamen global soportado por el deportista será como máximo el tipo marginal máximo del IRPF en España, salvo que el gravamen satisfecho en el extranjero fuese superior al que corresponde en España, en cuyo caso tributaría globalmente por un importe equivalente al gravamen en el extranjero. Lógicamente, no es ésta la práctica normativa habitual en los Estados Fuente, cuyos gravámenes sobre estas rentas suelen ser entre un 15% y un 25% de la renta obtenida y no un tipo progresivo que puede llegar al 48% como en el caso del IRPF español (tipo marginal máximo en 2016 en función de la Comunidad Autónoma de residencia del deportista profesional).

4. LA TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN

En el ámbito de la fiscalidad de los deportistas profesionales, la tributación por los rendimientos derivados del derecho a la propia imagen se erige en uno de los aspectos de mayor actualidad dada la entidad económica de las retribuciones percibidas por estos contribuyentes y las diferentes modalidades de negocios y estructuras jurídicas que se utilizan para evitar o menguar la tributación en el IRPF.

4.1. El régimen especial de imputación de rentas de derechos de imagen frente a la utilización de personas o entidades interpuestas (art. 92 LIRPF)

El art. 92 de la LIRPF regula el régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen. La finalidad de este régimen es imputar en el IRPF del deportista profesional las rentas que el club o entidad deportiva (para el que presta los servicios el deportista residente en España) paga directamente a la sociedad interpuesta (cesionaria de los derechos de imagen del deportista profesional) por la cesión del derecho a la explotación, o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física. Esto es, para evitar en la medida de lo posible que la existencia de una sociedad interpuesta entre el club o entidad deportiva y el deportista profesional provoque la ausencia de tributación de estas rentas en el IRPF del deportista profesional.

A. ORIGEN DEL RÉGIMEN ESPECIAL

En ausencia de sociedades interpuestas entre el club o entidad deportiva y el deportista profesional con el que tiene una relación laboral, no ofrece ningún problema calificar como rendimientos del trabajo las diferentes contraprestaciones que el club abona al deportista profesional, entre ellas, las satisfechas por la utilización del derecho a la propia imagen de éste.

Sin embargo, desde que estas retribuciones a los deportistas profesionales comenzaron a ser desorbitadas, desde un punto de vista cuantitativo, se inició

una práctica consistente en utilizar sociedades interpuestas para escapar a la progresividad del IRPF. El deportista profesional, con el que el club mantiene una relación laboral, cede sus derechos de explotación de la imagen a otra sociedad, residente o no residente en España, de manera que el club satisface gran parte de los rendimientos del deportista profesional a esta sociedad interpuesta, en concepto de cesión de derechos de imagen, en lugar de abonar dichos rendimientos directamente al deportista. La existencia hasta el momento de un solo contrato (club-deportista) pasa a dividirse en tres: por un lado, el contrato laboral entre el deportista y el club o entidad deportiva cuya cantidad retributiva en concepto de RT (club-deportista). Por otro lado, el deportista celebra un contrato de cesión del derecho de explotación de su imagen a una sociedad (deportista-primera cesionaria o sociedad interpuesta). Y, por último, un segundo contrato de cesión de los derechos de imagen del deportista entre el club y la sociedad interpuesta (club - sociedad interpuesta). A través de esta estructura jurídica, con anterioridad a la entrada en vigor del régimen de imputación de rentas de derechos de imagen, los rendimientos satisfechos por el club a la primera cesionaria por la obtención de los derechos de explotación de la imagen del deportista eludían el gravamen en el IRPF del jugador. Dichos rendimientos tributarían en el Impuesto sobre Sociedades, al tipo proporcional, escapando así a la progresividad del IRPF y, en el caso de que la sociedad interpuesta (o primera cesionaria) no fuese residente en España estos rendimientos tributarían en otro Estado, generalmente paraíso fiscal o con muy baja tributación.

Frente a estas estructuras jurídicas, la doctrina administrativa y la jurisprudencia española comenzaron a aplicar la doctrina del levantamiento del velo para someter dichos rendimientos al gravamen del IRPF. En particular, cuando no ofrecía dudas la existencia de relación laboral entre el club y el deportista profesional, la retribución al deportista por la cesión a la sociedad interpuesta era calificada de rendimientos de capital mobiliario (primera cesión) y las rentas percibidas por la sociedad interpuesta con ocasión de la cesión al club de los derechos de imagen del deportista (segunda cesión) eran considerados RT obtenidos por el deportista profesional, dado que lo que detrás de esta segunda cesión se estaba ocultando era una verdadera retribución del club al deportista profesional por los servicios prestados a este, en el marco de su relación laboral⁴⁰.

La solución normativa vino de la mano de la Ley 13/1996⁴¹ que introdujo dos novedades con la finalidad de plasmar legalmente la doctrina jurisprudencial. De un lado, la calificación expresa de rendimiento de capital mobiliario obtenido por el deportista profesional, con ocasión de la retribución percibida

40. Ver, por todas, *STS de 1 julio de 2008 (RJ 2008, 4028)* y *SAN de 13 de junio de 2002 (JT 2003, 101)*.

41. Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, *BOE 31 diciembre 1996, núm 315, página 38974*.

por la cesión del derecho a explotar su imagen a una persona o entidad distinta del club o entidad deportiva con la que tiene una relación laboral. Todo ello sin perjuicio de la consideración de rendimiento de actividades económicas en el supuesto de que dicha cesión se realice en el ámbito de una actividad económica. Y, por otro lado, se reguló un régimen especial de inclusión en la base imponible de todas las contraprestaciones derivadas de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, recogido en el artículo 2. Tres de la Ley 13/1996⁴². Esta regulación se ha mantenido en los sucesivos textos normativos reguladores del IRPF (arts. 23.4 e) y 76 de la LIRPF de 1998; arts. 23.4 e y 93 del TRLIRPF de 2004). Así, la vigente LIRPF continúa calificando expresamente como RCM a los «rendimientos, dinerarios o en especie, procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica» (art. 25.4.d), y mantiene el «régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen» (art. 92).

B. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN DE RENTAS (ART. 92.1 Y 2 DE LA LIRPF)

El régimen de imputación de rentas será de aplicación al deportista profesional residente en España siempre que concurren determinadas circunstancias subjetivas y objetivas. Estas circunstancias responden a la descripción de los mecanismos jurídicos que, hasta la regulación positiva del régimen de imputación, daban lugar a la eventual aplicación de la doctrina del levantamiento del velo societario.

Desde un punto de vista subjetivo, el apartado primero del artículo 92 recoge la existencia de los diferentes sujetos y sus relaciones contractuales: el club o entidad deportiva (C) realiza un contrato laboral con el deportista profesional (A) y, además, contrata con la sociedad interpuesta (B), a la que el deportista ha cedido su derecho a explotar la imagen, la obtención de la cesión del derecho a la explotación de la imagen del deportista o el consentimiento para su utilización. Por tanto, son tres las relaciones jurídicas que dan lugar a esta situación, cuya concurrencia exige el artículo 92.1 de la LIRPF:

Primera, que el deportista profesional (A), contribuyente del IRPF, haya cedido el derecho a explotar su imagen, o consentido su utilización, a un tercero (B). En este sentido, resulta indiferente que el deportista profesional no

42. En particular, el artículo 2.Dos de la citada Ley 13/1996 establecía: «se añade al artículo 37.3 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la siguiente letra: “g) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización”» y en el artículo 2.Tres se reguló el régimen «Tratamiento de las contraprestaciones derivadas de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización» para incluirlas estas rentas en la base imponible del IRPF del deportista profesional.

fuese contribuyente del IRPF en el momento de la cesión. Además, el tercero al que se cede el derecho de explotación de la imagen también puede ser una persona o entidad residente o no residente en España.

Segunda, que el deportista profesional (A), contribuyente del IRPF, preste sus servicios a una persona o entidad (C) en el ámbito de una relación laboral. Aunque nos estemos centrando en los efectos tributarios derivados de la relación laboral, entre el deportista profesional y el club o entidad deportiva para el que presta los servicios, es importante tener en cuenta que, de acuerdo a este requisito, en el caso de inexistencia de relación laboral, la cesión por el deportista profesional a un tercero podría ser calificada de rendimiento de actividad económica si se entiende que la realiza en el ámbito de la actividad. En consecuencia, los rendimientos que obtenga la cesionaria por la cesión del derecho de explotación de la imagen a una entidad deportiva, para la que realiza servicios por cuenta propia el deportista profesional, no serán objeto de imputación en la base imponible de dicho deportista. No procede la aplicación del régimen especial de imputación de rentas.

Tercera, que el Club o entidad deportiva con la que el deportista profesional, contribuyente del IRPF, mantenga la relación laboral (C), o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas, haya obtenido de personas o entidades, residentes o no residentes, (B) la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.

Pero además, desde un punto de vista objetivo, el ámbito de aplicación del régimen de imputación también exige que los rendimientos del trabajo, obtenidos en el período impositivo por el deportista profesional (A) procedentes del club o entidad deportiva que lo contrata (C), sean inferiores al 85% de la suma de dichos rendimientos del trabajo más la contraprestación total a cargo del club o entidad deportiva por la obtención de los derechos de imagen. Con esta finalidad, el legislador establece la regla del 85/15, en virtud de la cual:

1.º Será de aplicación el régimen de imputación cuando los rendimientos del trabajo satisfechos por el club o entidad deportiva al deportista profesional sean inferiores al 85% de la suma de dichos rendimientos más la total contraprestación a cargo del club o entidad deportiva por la obtención de los derechos de imagen. O, lo que es lo mismo, que los rendimientos por la cesión de derechos de imagen obtenidos por la sociedad interpuesta excedan del 15% de la suma mencionada.

2.º A sensu contrario, no será de aplicación el régimen especial de imputación cuando los rendimientos del trabajo satisfechos por el club o entidad deportiva al deportista profesional sean, como mínimo, el 85% de la suma de dichos rendimientos más la total contraprestación a cargo del club o entidad deportiva por la obtención de los derechos de imagen. O lo que es lo mismo, cuando los rendimientos por los derechos de imagen a cargo del club y satisfechos a la sociedad interpuesta no excedan del 15% de la suma mencionada.

Ejemplo 1: Un club paga en total, por salario y por obtención de cesión del derecho de imagen de un deportista 7000. De estos 7000, 4000 se pagan en concepto de salario al deportista profesional y 3000 a la entidad cesionaria por la obtención de la cesión del derecho a la explotación de la imagen. Así, será de aplicación el régimen de imputación de rentas al deportista profesional, ya que los rendimientos del trabajo (4000) son inferiores al 85% del total de contraprestaciones a cargo del club: $4000 \text{ (RT)} < 5950 \text{ (85\% de 7000)}$. Por lo tanto, los 3000 por derechos de imagen pagados por el club (C) a la entidad cesionaria (B) se incluirán en la BI General del IRPF del deportista en aplicación del art. 92 de la LIRPF.

Ejemplo 2: Un Club paga en total, por salario y por obtención de cesión del derecho de imagen de un deportista 7000. De estos 7000, 6000 se pagan en concepto de salario al deportista profesional y 1000 a la entidad cesionaria por la obtención de la cesión del derecho a la explotación de la imagen. Así, no será de aplicación el régimen de imputación de rentas al deportista profesional, ya que los rendimientos del trabajo son superiores al 85% del total de contraprestaciones a cargo del club: $6000 \text{ (RT)} > 5950 \text{ (85\% de 7000)}$. Por lo tanto, los 1000 por derechos de imagen pagados por el club (C) a la entidad cesionaria (B) no se incluirán en la BI General del IRPF del deportista en aplicación del art. 92 de la LIRPF.

El requisito objetivo de la regla del 85/15 representa la voluntad del legislador de que, en aquellos supuestos en los que las retribuciones por derechos de imagen a las sociedades interpuestas sean muy inferiores a las retribuciones salariales, no tributen en sede del deportista los rendimientos percibidos por la entidad interpuesta, al carecer de una entidad económica significativa. Sin embargo, esta regla está permitiendo que, en los casos en que no es de aplicación el régimen especial de imputación, queden excluidas del IRPF del deportista profesional determinadas rentas derivadas de sus derechos de imagen percibidas por la sociedad interpuesta, lo que ha sido objeto de críticas por parte de algunos autores.

A efectos del cálculo de las dos cantidades comparables es importante precisar que los RT serán los que se obtengan en el período impositivo en el que se es contribuyente del IRPF. Sin embargo, la contraprestación total del club a la interpuesta será toda la que se haya pactado aunque no se haya satisfecho; esto es, toda la cantidad «a cargo». Esto es lógico ya que sería fácil eludir la aplicación del régimen de imputación con ejemplos como el que sigue: en el año 2015 el deportista es residente en España y obtiene 500.000 del club en concepto de salario; en el año 2016 el deportista cambia de residencia y ya no está sujeto al IRPF. Y en ese año, el club paga efectivamente toda la contraprestación a la sociedad interpuesta por la obtención de los derechos de imagen. Si se atiende únicamente a las cantidades satisfechas en 2015 no procedería el régimen en aplicación de la regla 85/15, y en 2016 tampoco al no ser contribuyente del IRPF.

C. RENTAS IMPUTABLES EN LA BI GENERAL DEL IRPF Y PERÍODO IMPOSITIVO DE IMPUTACIÓN (ART. 92. 3, 5 Y 8 DE LA LIRPF)

Las rentas imputables en la BI General del IRPF del deportista profesional serán, en todo caso, las contraprestaciones del club o entidad deportiva a la sociedad interpuesta por la cesión de los derechos de explotación de la imagen. Pero además, esta cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta en los casos que la sociedad interpuesta no es residente, y se minorarán por el importe obtenido por el deportista en la primera cesión, si ésta se produce en un periodo impositivo en el que éste es contribuyente del IRPF.

A LA BI GENERAL DEL IRPF DEL DEPORTISTA PROFESIONAL (A) (art. 92.3 de la LIRPF):
1.º) + RENTAS POR DERECHOS DE IMAGEN DEL DEPORTISTA DEL CLUB O ENTIDAD DEPORTIVA (B) A LA SOCIEDAD INTERPUESTA (C)
2.º) + INGRESO A CUENTA del artículo 92.8 LIRPF (Supuestos en que la sociedad interpuesta no es residente en España)
3.º) - IMPORTE OBTENIDO POR LA PRIMERA CESIÓN (Siempre que el deportista profesional sea contribuyente del IRPF en el período impositivo en el que realiza esta primera cesión a la sociedad interpuesta)

1.º) La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación «que haya satisfecho o deba satisfacer» el club o entidad deportiva (C), con la que el deportista profesional mantiene una relación laboral, a la persona o entidad interpuesta (B) por la cesión del derecho del derecho a la explotación de la imagen del deportista profesional. De esta forma, se integra en la BI General toda la contraprestación pactada, tanto si ya ha sido satisfecha como si se satisface con posterioridad.

2.º) Si la persona o entidad interpuesta (B), con la que el club contrata la obtención de la cesión del derecho de explotación de la imagen, es una persona o entidad no residente, el IRPF obliga al club o entidad deportiva (B) a realizar un ingreso a cuenta del IRPF del deportista profesional sobre la contraprestación satisfecha a la entidad interpuesta. En estos casos, la BI General del deportista profesional se incrementará en el importe del ingreso a cuenta, que desde el 1 de enero de 2016 es del 19% (92.8 y 101.10 LIRPF; 107 RIRPF)

3.º) Si el deportista profesional (A) obtiene los rendimientos por la cesión a la sociedad interpuesta (B) en un período impositivo en el que es contribuyente del IRPF, el valor de la contraprestación imputada en primer lugar (contraprestación de C a B) será minorado por el valor de la contraprestación obtenida por el deportista profesional por la cesión, consentimiento o autorización a la sociedad interpuesta (B).

Lógicamente, la inclusión en la base imponible del IRPF del deportista de las rentas satisfechas por el club a la sociedad interpuesta por los derechos de imagen (pago de C a B por la cesión) acarrea un doble gravamen sobre la renta por la que ya tributó el deportista con ocasión de la cesión por éste a la sociedad interpuesta (pago de B a A por la cesión). El legislador prevé que esta doble imposición se elimine en sede del deportista profesional contribuyente del IRPF, de forma que no vuelvan a someterse a tributación los rendimientos obtenidos por la cesión a la sociedad interpuesta, pero establece dos mecanismos distintos en función de si la cesión se realizó en un período en el que el deportista era contribuyente del IRPF español. Esto es, en función de si los rendimientos obtenidos por el deportista con ocasión de la primera cesión tributaron o no en España (art. 92.3 y 92.4 d) y e) de la LIRPF):

Si el deportista era contribuyente del IRPF, en el período impositivo en el que realizó la primera cesión, el doble gravamen que supone la imputación de rentas de los derechos de imagen que paga el club a la interpuesta se corregirá a través del método de exención. La exención supone la no inclusión en la base imponible de las rentas obtenidas en la cesión y, en este caso, esto es lo mismo que minorar las rentas imputadas en la base imponible en dicho importe (art. 92.3 de la LIRPF)

Si, por el contrario, el deportista no era contribuyente del IRPF en el período impositivo en el que realizó la primera cesión, el doble gravamen que supone la imputación de rentas de derechos de imagen pagados por el club a la interpuesta, se corregirá a través del método de imputación. En virtud de este mecanismo, el deportista incluirá en la base imponible las rentas que obtuvo por la cesión. Esta inclusión se manifiesta al no conceder la minoración de la renta imputada establecida en el art. 92.3 de la LIRPF. La eliminación del doble gravamen se produce, en este caso, con la concesión por el legislador de una deducción de la cuota del IRPF del gravamen que soportó el deportista por la primera cesión. Este gravamen puede ser tanto el soportado por obligación personal en su Estado de Residencia (art. 92.4 e) LIRPF) como el soportado por obligación real en el Estado Fuente, en el caso de que entidad cesionaria no fuese residente en el mismo Estado de residencia del deportista. La deducción de este último gravamen tendrá lugar únicamente si la entidad cesionaria era residente en España (art. 92.4 d) de la LIRPF).

En suma, el cálculo puede dar lugar a cuatro situaciones distintas plasmadas en el siguiente ejemplo: La contraprestación del club (C) a la sociedad interpuesta (B) asciende a 1000 y la retribución que cobró el deportista (A) por la primera cesión asciende a 200. La base imponible será diferente en función de, por una lado, si la primera cesión tributó en España (minoración de la base imponible en el caso de que tributara en España por ser el deportista cedente contribuyente del IRPF en dicho período impositivo) y, por otro, si la entidad cesionaria es residente o no en España (la base imponible se incrementará en el ingreso a cuenta que tiene lugar cuando la cesionaria (B) no es residente en España):

13. La fiscalidad del deporte profesional: los deportistas profesionales

Deportista en el período impositivo de la primera cesión (A)	Persona o entidad interpuesta (B)	BASE IMPONIBLE de A (art. 92.3 LIRPF)
Contribuyente IRPF	Residente en España	Contraprestación del club a B: 1000 – Importe primera cesión (200) BI de A = 800 (1000-200)
No Contribuyente	Residente en España	Contraprestación del Club a B: 1000 BI de A = 1000
Contribuyente IRPF	No Residente	Contraprestación del club a Soc interpuesta (C a B): 1000 – Importe primera cesión (200) + Ingreso a Cuenta (190) BI de A = 990 (1000-200+190)
No Contribuyente	No Residente	Contraprestación del club a B: 1000 + Ingreso a Cuenta (190) BI de A= 1190 (1000+190)

El período impositivo en el que deben incluirse estas rentas imputables en la base imponible se determina en el art. 92.5 de la LIRPF. Así, por regla general, el período impositivo responde al criterio de caja, por lo que se corresponderá con aquél en el que el club o la entidad deportiva satisfaga efectivamente a la sociedad interpuesta la contraprestación por la obtención del derecho de explotación de la imagen, o el consentimiento o autorización para su utilización. Ahora bien, es imprescindible que en dicho período el deportista profesional sea contribuyente del IRPF para poder aplicar el régimen de imputación de rentas de derechos de imagen. Por tanto, si no coincide el período impositivo en que se satisfacen los rendimientos por el club a la sociedad interpuesta con el período impositivo en que el deportista es contribuyente del IRPF, el período impositivo de imputación será el primero o el último período en el que el deportista deba tributar por el IRPF.

- Si en el período impositivo que paga el club a la sociedad interpuesta (2016), el deportista cambia de residencia y deja de ser contribuyente del IRPF en dicho período, las rentas sujetas al régimen especial de imputación de derechos de imagen se incluirán en el IRPF del último período impositivo en el que fue contribuyente del Impuesto (2015).

- Si en el período impositivo que paga el club a la sociedad interpuesta (2016), el deportista aún no es residente en España, y por tanto aún no es contribuyente del IRPF en dicho período, las rentas sujetas al régimen especial de imputación de derechos de imagen se incluirán en el primer período impositivo en el que sea considerado contribuyente del IRPF (2017).

D. CORRECCIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN POR LAS RENTAS IMPUTADAS (ART. 92. 4 Y 6 IRPF)

Cuando, en aplicación del régimen especial de imputación del IRPF, procede la inclusión en el IRPF del deportista profesional (A) de las rentas de los derechos de explotación de su imagen satisfechas por el Club o entidad deportiva (C) a la persona o entidad interpuesta (B), pueden producirse diferentes situaciones de doble imposición, que el legislador trata de eliminar o paliar.

En particular, el legislador toma en consideración tres situaciones que pueden provocar doble imposición y regula la corrección de la misma a través del mecanismo de la exención (no integración en la base imponible) o del mecanismo de imputación (inclusión en la base imponible y deducción del doble gravamen) (art. 92.4 y 6 LIRPF). De esta forma, en sede del deportista que tributa por el régimen de imputación, se corrige la doble imposición correspondiente al gravamen personal que ya ha soportado la sociedad interpuesta (arts. 92.4.a y b LIRPF); al gravamen soportado por el deportista con ocasión de la primera cesión (art. 92.3 LIRPF, si era contribuyente; y art. 92.4 d y e LIRPF, si no lo era); y al gravamen soportado con ocasión de la distribución de dividendos por la sociedad interpuesta (art. 92.4 c y 92.6 LIRPF).

a. Corrección del doble gravamen soportado por la sociedad interpuesta (B)

La persona o entidad interpuesta (B), cuando cede el derecho de explotación de la imagen del deportista profesional al club o entidad deportiva (C), tributa por las contraprestaciones percibidas de éste. Como dicha contraprestación también tributa en el IRPF del deportista al ser incluida en la base imponible del Impuesto ex art. 92 de la LIRPF, el legislador concede la deducción del gravamen personal que ya ha soportado la sociedad interpuesta en su Estado de Residencia, ya sea España (art. 92.4 b de la LIRPF) u otro país (art. 92.4 a de la LIRPF), siempre que no sea considerado paraíso fiscal.

Ahora bien, es importante tener en cuenta que la sociedad interpuesta puede haber soportado un gravamen por obligación real de contribuir si el club que satisface las rentas no es residente en el mismo Estado que la sociedad interpuesta. Este gravamen que, en su caso, ha satisfecho la entidad interpuesta en el extranjero, no está incluido entre las deducciones a las que tiene derecho el deportista profesional cuando procede el régimen de imputación de rentas. En este sentido, hay autores que defienden que también estaría incluido entre

13. La fiscalidad del deporte profesional: los deportistas profesionales

estos conceptos, dado que el espíritu de la norma es eliminar el gravamen que ha soportado la sociedad interpuesta por dichas rentas.

b. Corrección del doble gravamen soportado por el deportista profesional con ocasión de la primera cesión

Cuando procede el régimen de imputación de rentas, también hay que tener en cuenta la parte de la renta imputada que, en sede del propio deportista profesional, ya ha tributado con ocasión de la primera cesión a la sociedad interpuesta (art. 92.3 y 92.4 d) y e) de la LIRPF). Como ya se ha puesto de manifiesto en el análisis de las rentas imputables, conforme al art. 92.3 de la LIRPF, el legislador corrige este doble gravamen a través de dos mecanismos diferentes en función de la condición de contribuyente del IRPF en el período impositivo de la primera cesión. Esto es, en función de si la renta percibida por el deportista profesional por la primera cesión tributó en España por el IRPF. Si tributó en España (deportista contribuyente del IRPF) es de aplicación el mecanismo de minoración del art. 92.3 LIRPF, de forma que queda exenta la parte de renta imputada que ya tributó en la primera cesión. Por el contrario, si el deportista no tributó en España por la retribución de la primera cesión (no era contribuyente del IRPF), el gravamen que soportó será objeto de deducción de la cuota en aplicación del artículo 92.4 d) y e) LIRPF.

c. Corrección del doble gravamen soportado por el deportista profesional con ocasión de los dividendos percibidos de la sociedad interpuesta

En caso de distribución de dividendos por la sociedad interpuesta al deportista profesional, éste también tendrá derecho a la deducción del impuesto soportado en el extranjero, en el caso de la que la sociedad cesionaria que los reparte no sea residente en España (art. 92.4 c LIRPF). Pero además, el art. 92.6 de la LIRPF, también contempla la doble imposición que provocaría la tributación por los socios de la sociedad interpuesta por los dividendos distribuidos por ésta. En estos casos, los socios de la primera cesionaria no imputarán en el Impuesto personal los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por ésta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada por el deportista profesional en el régimen especial. Esto también será de aplicación a los dividendos a cuenta. Estos dividendos no darán derecho a deducción por doble imposición internacional.

E. EJEMPLO DE TRIBUTACIÓN POR CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN

El deportista (A) es residente en España y contribuyente del IRPF desde 2015. En 2016, es contratado por el Club de Fútbol (C) y percibe anualmente en concepto de salario 200.000 euros. A su vez, cede el derecho de explotación de su imagen a una sociedad no residente (B) por 90.000 euros. El deportista (A) tiene el 50% y el otro 50% su novia y su primo. En septiembre, el club (C) adquiere por 1.000.000 euros los derechos de explotación de la imagen de (A)

a la sociedad (B), abonando la totalidad de la contraprestación en 2016. En diciembre de 2016, la sociedad B reparte dividendos. Al deportista A le corresponde 100.000 euros y al primo y a la novia 50.000 a cada uno. De acuerdo con la retención en origen establecida en el CDI, los dividendos han soportado en la fuente una retención del 15%.

Solución:

1. Es de aplicación el régimen especial de imputación (art. 92.1 y 2 de la LIRPF), al concurrir los requisitos subjetivos y objetivos:

- El deportista A ha cedido su derecho a la explotación de la imagen a la sociedad B;
- El deportista A presta sus servicios desde 2016 al Club B en régimen de dependencia laboral
- El Club B ha obtenido, mediante actos concertados con la sociedad B, la cesión del derecho a la explotación de la imagen de A
- Los rendimientos del trabajo obtenidos en 2016 son inferiores al 85% de la suma de estos y la contraprestación a cargo del Club a la sociedad B:
- $200.000 < 85\% (200.000 + 1.000.000)$

2. La renta a imputar será (art. 92.3 LIRPF): 1.100.000 euros

- El valor de la contraprestación de C a B: 1000.000 euros
- Más el ingreso a cuenta del IRPF de A (arts. 92.8 LIRPF y 107 RIRPF): 190.000 euros (19%, para el periodo impositivo 2016, de 1.000.000)
- Menos la retribución que percibió por la primera cesión: 90.000 euros
- Los dividendos percibidos no se integran en la base imponible (art. 92.6 LIRPF)

3. El período impositivo de imputación será 2016 ya que se efectúa todo el pago por el Club C a la sociedad B en este período y, además, el deportista A es contribuyente por el IRPF (art. 92. 5 LIRPF)

4. Deducción de la cuota por doble imposición (art. 92.4 LIRPF):

- El gravamen personal soportado por la sociedad B no residente, por la contraprestación del Club B. Por ejemplo, podría ser el 20% correspondiente al Impuesto sobre Sociedades: El 20% se aplicará sobre la renta que se ha imputado (1.100.000) pero que, además, ha sido gravada en sede de la sociedad B (1000.000). Por tanto, será deducible el 20% de $1000.000 = 200.000$ euros
- El gravamen soportado en el Estado de la fuente por los dividendos percibidos de la sociedad B: 15.000 (15% de 100.000)

- El límite de estas dos deducciones sería la cuota íntegra correspondiente a las rentas imputadas. Pero no parece que llegue al mismo por lo que serán deducibles de la cuota líquida: 215.000 euros.

4.2. Técnicas diseñadas para eludir el régimen de imputación de rentas del art. 92 de la LIRPF

Dos han sido hasta ahora los mecanismos diseñados por los contribuyentes para evitar que las rentas que el club o entidad deportiva satisface a las sociedades interpuestas por los derechos de imagen de los deportistas profesionales acaben tributando en la BI general del IRPF del jugador a través del régimen de imputación del art. 92 de la LIRPF:

A. SUSTITUIR EL CONCEPTO QUE SE CEDE A LA SOCIEDAD INTERPUESTA: DE CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN A LICENCIAS DE MARCAS CREADAS Y REGISTRADAS POR EL DEPORTISTA PROFESIONAL

Así, continúa existiendo un entramado de operaciones a tres bandas (club o entidad deportiva empresaria, deportista profesional trabajador y sociedad interpuesta) pero reemplazando los derechos de imagen por una marca con la imagen del jugador. Este caso, planteado por el TS en el FJ 5.º de la *sentencia de 28 de enero de 2011 (RJ 2011, 919)*, que ha venido a confirmar la solución adoptada ya por la *SAN de 26 de abril de 2007 (JUR 2007, 142213)* y la *Resolución del TEAC de 20 de noviembre de 2003 (JT 2004, 316)*. Este Tribunal concluyó que las cantidades abonadas por el club directamente a la sociedad de la que pretendidamente adquiere la licencia de marca del deportista profesional son, en realidad, rendimientos procedentes de la cesión de sus derechos de imagen y, por tanto, procede la aplicación del régimen de imputación de rentas del art. 92 de la LIRPF.

En efecto, como la marca, por definición legal, no puede ser el único elemento diferenciador de los productos; si éstos (camisetas, litografías...) son un mero soporte para el nombre o la imagen del deportista profesional plasmado en ellos, el Club o entidad deportiva empresaria no está utilizando una marca (como derecho industrial) sino la imagen del jugador. Por ello, los contratos de adquisición onerosa de la licencia de marca celebrados entre el club y la sociedad interpuesta son negocios indirectos que pueden ser recalificados a efectos fiscales ex art. 28.2 de la LGT de 1963⁴³ al ser, en realidad, contratos de cesión de derechos de imagen. Adicionalmente, la decisión del TS se basó en dos hechos constatados: 1.º) La modificación sufrida por los contratos de cesión de derechos de imagen con las sociedades cesionarias de los mismos,

43. Actual art. 13 LGT de 2003: «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez»

disminuyendo la cantidades a percibir por estas últimas por este concepto del club o entidad deportiva; y la correlativa celebración de unos pretendidos contratos de licencia de marca con otras sociedades a donde se destinaban las cantidades que antes abonaba el club por derechos de imagen; y, 2.º) La subordinación de la vigencia de esos pretendidos contratos de licencia de marca al mantenimiento de la relación laboral entre el club y los jugadores cuya marca se adquiere por aquél de las sociedades interpuestas.

B. CONVERTIR LAS OPERACIONES TRIANGULARES DE CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN (CLUB O ENTIDAD DEPORTIVA EMPRESARIA, DEPORTISTA PROFESIONAL Y SOCIEDAD INTERPUESTA) EN OPERACIONES CUADRANGULARES

En un principio el club o entidad deportiva celebraba tres contratos: uno laboral con el deportista profesional, otro mercantil de cesión de derechos de imagen de ese jugador con la sociedad interpuesta por éste a la que previamente ha cedido sus derechos de imagen, y un tercer contrato con un medio de comunicación con el que pactaba la difusión pública de los partidos. Así, si el club paga directamente a la sociedad interpuesta por los derechos de imagen que utiliza la empresa de televisión al retransmitir tales eventos deportivos; el club, con toda probabilidad, pagará más del 85% del total de las retribuciones a tal sociedad, cayendo tales rentas en el ámbito de aplicación del régimen de imputación del art. 92 de la LIRPF. En consecuencia, para evitar sobrepasar el límite del 85/15, se complica la estructura negocial introduciendo una entidad más en la cadena de cesiones de derechos de imagen de los jugadores, realizando ahora operaciones a cuatro bandas. Con ello se consigue que parte de las cantidades que percibe la sociedad interpuesta no se pague directamente por el club sino que sea abonada directamente por las televisiones adjudicatarias de los derechos de retransmisión. Para ello, se realiza una novación del antiguo contrato entre el club y la empresa televisiva, junto con la celebración de un cuarto contrato entre la televisión y la sociedad interpuesta tenedora de los derechos de imagen. Así, cada euro que la empresa de televisión abona a tales sociedades interpuestas deja de percibirse por el club, por lo que el efecto final de todas estas operaciones es totalmente neutro para los sujetos intervinientes (TV, club y sociedad interpuesta: ni ganan ni pierden), excepto para el jugador, que evita la aplicación del art. 92 de la LIRPF.

Pues bien, éste es el entramado de operaciones diseñado a finales de los 90 por el Fútbol Club Barcelona, Televisió de Catalunya S.A. (TVC), Figo y una sociedad holding holandesa a la que se habían cedido previamente los derechos de imagen de este jugador. De este modo, la AEAT reclamó al jugador casi dos millones y medio de euros por los IRPFs correspondientes a sus años como jugador del Barça precisamente por no haber declarado como imputación de rentas los pagos por sus derechos de imagen que la TV catalana abonó directamente a la holding holandesa. El TS, en la *sentencia de 13 de marzo de 2012 (RJ 2012, 3362)*, desestimó el recurso de casación interpuesto por el jugador; ya que del análisis

conjunto de todos los contratos suscritos a cuatro bandas se deducía que el club seguía siendo el beneficiario efectivo de los derechos de imagen del futbolista, por lo que los pagos realizados por la TVC a la sociedad holding holandesa interpuesta eran en realidad pagos por cuenta y orden del club. Por tanto, si la televisión había actuado como mera mandataria del club, el límite del 85/15 se incumplía en el caso de autos y tales retribuciones debieron tributar, aplicando el régimen de imputación de rentas, en el IRPF de jugador.

4.3. Cesión de los derechos económicos derivados de los derechos federativos

Según se desprende de los Estatutos de la Real Federación Española de Fútbol, que recogen la normativa establecida en la materia por los organismos internacionales FIFA y UEFA, los llamados derechos federativos son la inscripción del jugador a nombre del club, con el que mantiene la correspondiente relación laboral, a efectos de la obtención de la correspondiente licencia para que el jugador pueda participar en partidos y competiciones oficiales. Por ello, los titulares de los derechos federativos son exclusivamente los clubes mientras dure la relación laboral con el jugador. Estos clubes pueden ceder y transmitir, temporal o definitivamente, dichos derechos a otro club, siempre con consentimiento del jugador, y de la cantidad percibida por la cesión o traspaso el jugador tendrá derecho a un porcentaje que no podrá ser inferior al 15%.

La reciente jurisprudencia del TS (a partir de la *STS de 5 de mayo de 2011, (RJ 2011, 3945)*⁴⁴), sin necesidad de acudir a la simulación sino a la figura del negocio indirecto, ha calificado como RT del deportista profesional las cantidades pagadas por el club/SAD cesionario residente en España como consecuencia de la adquisición de los derechos federativos de diversos jugadores procedentes de clubes extranjeros de origen (cedentes). Y ello teniendo en cuenta, primero, que estas cantidades no se habían satisfecho directamente al club extranjero de origen sino a terceras personas físicas o jurídicas no residentes en España; y, segundo, que estas cantidades excedían de la cuantía convenida con el club extranjero cedente o de origen. Para llegar a esta conclusión, el TS se basa en dos argumentos. Por un lado, como el club/SAD es el único que, conforme a la normativa, puede ser titular de los derechos federativos del jugador y sólo puede ceder estos derechos a otro club/SAD; los terceros sólo pueden intervenir en las operaciones de cesión de derechos federativos en calidad de mediadores. Y, por otro lado, como la adquisición de estos derechos está íntimamente ligada a la existencia coetánea de una relación laboral

44. En esta misma línea, el TS en *Sentencias de 21 de septiembre de 2011 (RJ 2011, 7180)*, de 6 de octubre de 2011 (*RJ 2011, 7537 y RJ 2011, 7549*); de 7 de octubre de 2011 (*RJ 2011, 7585*); de 18 de octubre de 2011 (*RJ 2012, 1209*); de 26 de octubre de 2011 (*RJ 2012, 1569*); de 27 de octubre de 2011 (*RJ 2012, 1604*); de 3 de noviembre de 2011 (*RJ 2012, 1824, RJ 2012, 1825 y RJ 2012, 1843*); de 19 de enero de 2012 (*RJ 2012, 3157*); de 20 de febrero de 2012 (*RJ 2012, 4113*); de 24 de septiembre de 2012 (*RJ 2012, 9409*) y 24 de marzo de 2014 (*RJ 2014, 2032*).

entre el club/SAD y el jugador, el exceso sobre la cantidad convenida con el club extranjero cedente que satisface el club español al tercero no residente interpuesto sólo puede tener como causa el abono indirecto de retribuciones laborales al jugador. O, lo que es lo mismo, «son pagos efectuados al jugador traspasado por mediación de terceros no residentes que tienen su causa en la relación laboral que comienza con el club español tras el traspaso», por lo que tienen la consideración de RT del jugador traspasado.

5. LA TRIBUTACIÓN DE LAS APORTACIONES Y PRESTACIONES DE LA MUTUALIDAD DE PREVISIÓN SOCIAL DE DEPORTISTAS PROFESIONALES

5.1. Cuestiones previas

A. UBICACIÓN LEGAL

Un precepto enclavado en una norma tributaria (la DA 23.º de la antigua LIRPF de 1998, incluida por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre) introdujo por primera vez unas especialidades en el régimen financiero y fiscal de la cobertura a ofrecer por la «Mutualidad de Deportistas Profesionales, Mutualidad de Previsión Social a Prima Fija» (en adelante, MDP) con el fin de que reflejaran las características específicas de la actividad deportiva; convirtiéndose en el sistema privado de previsión social complementario de la Seguridad Social «estrella» para los deportistas profesionales y para los deportistas de alto nivel. Actualmente, tales especialidades financieras y tributarias de la MDP aparecen reguladas, sin apenas cambios desde su establecimiento, en la DA 11.º de la LIRPF. Hasta el momento, no ha habido desarrollo reglamentario.

B. ESTADO DE LA CUESTIÓN

Como declaran los Estatutos de la MDP⁴⁵ (en adelante, EMDP), la MDP, como entidad de previsión social de carácter voluntario con personalidad jurídica propia, inició su actividad aseguradora, mediante aportaciones a prima fija de sus mutualistas o de otras entidades protectoras, al ser autorizada administrativamente para otorgar prestaciones por jubilación y muerte el 14 de diciembre de 2000, y para cubrir prestaciones de invalidez el 7 de enero de 2004. Y el correspondiente reglamento de las prestaciones cubiertas actualmente por la MPD, el denominado «Reglamento del Plan de Ahorro y Previsión» o «DEPORPLAN» (en adelante, Rto DEPORPLAN), fue aprobado por la Asamblea General el 30 de junio de 2003⁴⁶. Y aunque sin duda podría haber

45. Los EMDP fueron aprobados en la Asamblea General de 6 de julio de 2000 y se modificaron en la Asamblea General de 29 de diciembre de 2003. Su última versión fue aprobada en la Asamblea General de 26 mayo de 2014 y están disponibles en <http://www.mutualidad-deportistas.org/download/Estatutos2011.pdf>

46. Y modificados por la misma el 29 de diciembre de 2003, el 29 de junio de 2006 y el 28 de junio de 2007. Ver <http://www.mutualidad-deportistas.org/download/ReglamentoPlanAhorroRevisión2011.pdf>.

promocionado un Plan de Pensiones (en adelante, PP) –ya que el objeto social de la MDP diseñado en el art. 7 de sus Estatutos lo permite–; el mal llamado «DEPORPLAN» no es un «plan» sino un seguro colectivo de vida. Ello se infiere del art. preliminar del Rto DEPORPLAN: *«El presente Reglamento se rige por lo dispuesto en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los Seguros Privados; por su Reglamento de 20 de noviembre de 1998, por el Reglamento de las Mutualidades de Previsión Social aprobado mediante Real Decreto 1430/2002, de 27 de diciembre, por la Ley 50/1980, de 5 de octubre, del contrato de seguro...»*.

C. LA MDP ¿UNA MUTUALIDAD DE PREVISIÓN SOCIAL DE CARÁCTER EMPRESARIAL?

La DA 11.ºUno.2 de la LIRPF contempla la posibilidad de que la MDP tenga carácter empresarial –e instrumente los compromisos por pensiones que adquiera la empresa deportiva con sus empleados deportistas profesionales mutualistas– al fijar un límite financiero anual máximo de aportaciones de los deportistas profesionales asegurados a la MDP, incluyendo expresamente las contribuciones que realicen los promotores *«siempre que se efectúen de acuerdo con lo previsto con la DA 1.º del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones»* (en adelante, TRLRFPF)⁴⁷. Además, el art. 1.3 de los EMDP proclama que «podrá» actuar como instrumento de previsión social empresarial articulando compromisos por pensiones *ex D.A. 1.º del TRLRFPF*. Pero a pesar de tales previsiones, lo cierto es que actualmente parece no serlo.

De tener tal carácter, según el art 26.3 RD 1588/1999, de 15 de octubre, que aprueba el Reglamento sobre la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios (en adelante, RD 1588/1999), o bien todos sus mutualistas serían empleados, concurriendo como socios protectores o promotores las empresas, instituciones o empresarios individuales en las que presten sus servicios, y las prestaciones a otorgar serían únicamente consecuencia de acuerdos de previsión entre éstas y aquéllos; o bien, cuando se trate de acuerdos de previsión establecidos en acuerdos colectivos de ámbito superior al de empresa, podrían también concurrir como socios protectores o promotores las organizaciones legalmente constituidas que representen a las empresas y trabajadores en el ámbito supraempresarial. Sin embargo, según los EMDP, de un lado, las entidades protectoras o promotoras de la MDP son: la Asociación de Futbolistas Españoles (AFE), la Asociación de Jugadores de Fútbol Sala (AJFS), la Asociación de Atletas del Equipo Nacional de Atletismo (AENA), la Asociación de Jugadores de Balon-

47. DA 11.ºUno LIRPF: *«Los deportistas profesionales y de alto nivel podrán realizar aportaciones a la Mutualidad de Previsión Social a Prima Fija de Deportistas Profesionales, con las siguientes especialidades: (...) 2. Aportaciones. No podrán rebasar la cuantía máxima (...), incluyendo las que hubiesen sido imputadas por los promotores (...) cuando se efectúen de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones»*.

mano (AJBM), la Asociación de Ciclistas Profesionales (ACP), la Asociación de Baloncestistas Profesionales (ABP) y la Asociación de Atletas del Equipo nacional de Atletismo (AENAT) (art. 16.1 de los EMDP)⁴⁸. Y, de otro, los mutualistas son, según el art. 14.1 de los EMDP, aquellos deportistas profesionales afiliados a cualquiera de estas entidades protectoras, y los deportistas de Alto Nivel y de Alto Rendimiento ex Real Decreto 971/2007, de 13 de julio (en adelante, RD 971/2007).⁴⁹ En ningún caso, clubes o entidades deportivas, ni como socios protectores ni como mutualistas.

D. EL DEPORPLAN ¿UN INSTRUMENTO DE PREVISIÓN SOCIAL EMPRESARIAL?

No obstante, de acuerdo con el art. 26.3 *in fine* del Real Decreto 1588/1999, la MDP, sin ser una Mutualidad de Previsión Social de carácter empresarial, podría aun así instrumentar compromisos por pensiones de las empresas deportivas siempre que se den dos requisitos: Primero, que se atribuya la condición de mutualistas a los trabajadores deportistas profesionales asegurados y, segundo, que la/s empresa/s deportiva/s formalice/n el contrato de seguro mediante el correspondiente Reglamento de prestaciones de la MDP con las condiciones previstas en los arts. 26-34 del RD 1588/1999.

Dado que únicamente se conoce un reglamento de prestaciones de la MDP, que es el que configura el seguro DEPORPLAN, cabe preguntarse si tal Reglamento permite utilizar el DEPORPLAN como un instrumento de previsión social empresarial posibilitando a la empresa deportiva concertarlo como seguro colectivo de vida ex DA 1.º TRLRFPF para sus trabajadores deportistas profesionales. Y la respuesta debe ser negativa, puesto que el Rto DEPORPLAN no respeta las condiciones articuladas en el RD 1588/1999 por varias razones:

En primer lugar, según el art. 28.1 RD 1588/1999, el tomador debe ser exclusivamente la empresa que tenga asumidos compromisos por pensiones con su personal; bien en nombre propio si únicamente él financia las primas, bien en nombre de sus trabajadores si se pacta que éstos aporten parte de la prima. Sobre quién deba ser el tomador del DEPORPLAN, su Reglamento guarda silencio y el art. 14.2 de los EMDP permite, mediante pacto, que en el caso de que el tomador y el asegurado mutualista no sean la misma persona, el tomador del seguro no sea mutualista; con lo que la empresa deportiva, no siendo socio protector ni mutualista de la MDP, bien podría ser tomador de este seguro. No obstante, la solicitud de adhesión al DEPORPLAN⁵⁰, al establecer expresamente «*el Mutualista suscribiente, como tomador y asegurado*» pare-

48. En los antiguos EMDP, en el art. 20, también se contaba en la MDP como Entidad Protectora a la Asociación de Pelotaris Profesionales de Mano.

49. En los antiguos EMDP, en el art. 10.1, también podían ser mutualistas, en tercer lugar, «*cualquier otra persona relacionada con el deporte* (deportista profesional o de alto nivel, o no) *presentada por una de las Asociaciones antes mencionadas*».

50. Disponible en http://www.mutualidad-deportistas.org/pdf/Solicitud_Alta_MDP_2015.pdf

ce despejar la incógnita y suscribir que, en el caso concreto del DEPORPLAN, el deportista profesional mutualista asegurado debe ser también el tomador del seguro; convirtiéndolo en un instrumento de ahorro particular y no de previsión social empresarial.

En segundo lugar, de acuerdo con el art. 27.1 del RD 1588/1999, en el reglamento de prestaciones de una MPS que instrumenta compromisos por pensiones de las empresas se debe hacer constar «*expresamente y de forma destacada*» que el contrato instrumenta compromisos por pensiones y, por tanto, queda sujeto al régimen previsto en la DA 1.º TRLRPF. En cambio, el Rto del DEPORPLAN no sólo no dispone de tal previsión, sino que declara expresamente en su Art. preliminar que se rige por las normas generales de los contratos de seguros: Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los Seguros Privados; Ley 50/1980, de 5 de octubre, del contrato de seguro; y no por el RD 1588/1999.

5.2. Los especiales regímenes fiscales de la MDP: Diferimiento

La DA 11.º de la LIRPF crea un tratamiento fiscal privilegiado para aquellos deportistas profesionales y de alto nivel que utilicen a la MDP como instrumento privado de previsión social, tanto durante como después de su vida como tales. Éste consiste, a grandes rasgos, en un diferimiento o retraso del pago del IRPF a fase de prestaciones; es decir, el mutualista deportista se deduce en el IRPF el dinero que aporta a la MDP a través de una reducción en la BI General; tributando únicamente posteriormente en el momento en que sean exigibles las prestaciones que la MDP ha quedado obligada a satisfacerles. Y ello porque si la MDP respeta, en el correspondiente reglamento de prestaciones que elabore (el Rto DEPORPLAN actual), los requisitos financieros que impone la DA 11.º LIRPF –en cuanto a aportaciones, contingencias cubiertas y causas tasadas de disponibilidad anticipada de los derechos económicos–, se logrará la finalidad pretendida por el legislador al beneficiar fiscalmente a la MDP: Que esta MPS y sus prestaciones hayan servido efectivamente de instrumento de ahorro privado y de complemento de las pensiones de la Seguridad Social, respectivamente.

Por ello, la DA 11.º de la LIRPF distingue dos momentos en la vida del deportista profesional o de alto nivel; y con ello, dos regímenes financieros y tributarios bonificados distintos, uno «superbonificado» en el apartado Uno, y otro simplemente bonificado en el apartado Dos. Así, si se trata de mutualistas deportistas profesionales o de alto nivel «en activo», y se cumplen los requisitos financieros de la DA 11.º Uno de la LIRPF, se les aplicará un régimen tributario a las aportaciones a la MDP que supone un «plus» sobre el de los demás instrumentos privados de previsión social especialmente beneficiados en la LIRPF, puesto que la reducción en BI General es de mayor cuantía. En cambio, si se trata de deportistas profesionales que han finalizado su vida laboral como tales o de deportistas de alto nivel que han perdido tal condición, el régimen financiero y fiscal establecido para la MDP en la DA 11.º Dos de la LIRPF se equipara

al del resto de instrumentos privados de previsión social cuyas aportaciones tienen derecho a reducción en BI en el IRPF, como los Planes de Pensiones (PP). En la práctica, la MDP ha plasmado ambos regímenes financieros, con más o menos acierto, en el Rto DEPORPLAN para cubrir al deportista profesional o de alto nivel en ambos momentos. Así, denomina «Plan especial» a la cobertura del seguro durante su vida como tal, y «Plan General» a la ofrecida tras la finalización de la misma.

Así, con la MDP se formaliza un seguro donde se les permite aportar más que en cualquier otro instrumento de ahorro con ventajas fiscales durante su vida como deportistas profesionales o de alto nivel y donde los primeros 24.250€ anuales aportados por ellos durante esa época irán dirigidos, si no acaece con anterioridad alguna de las contingencias cubiertas, a que el deportista profesional o de alto nivel tenga la posibilidad de disponer del capital acumulado pasado un año desde la finalización de su vida como tal. Si decide no hacerlo y seguir aportando, el DEPORPLAN se convierte en un instrumento privado de previsión social más, con las mismas ventajas financieras y fiscales que resto de instrumentos con derecho a reducción en BI. Y, como vuelta de tuerca, durante su vida como deportista profesional o de alto nivel, el mutua-lista puede utilizar el seguro de la MDP también como un instrumento privado de previsión más –tal y como lo puede hacer al finalizar su vida como tal– en las cantidades que aporte por encima de 24.250 anuales.

5.3. Los tres requisitos financieros exigidos en la DA 11.º de la LIRPF para el acceso a los especiales regímenes fiscales de la MDP

Para que el seguro colectivo de la MDP para deportistas profesionales y de alto nivel pueda acogerse a la fiscalidad establecida en la DA 11.º LIRPF debe cumplir tres requisitos financieros. Y ello para acceder tanto al régimen fiscal «superbonificado» (DA 11.ºUno LIRPF), como al régimen fiscal bonificado (DA 11.ºDos LIRPF).

A. PRIMER REQUISITO FINANCIERO PARA EL ACCESO A LOS RÉGIMENES FISCALES DE LA DA 11.º DE LA LIRPF Y SU PLASMACIÓN EN EL DEPORPLAN

Según la DA 11.º Uno.3 y Dos.2 LIRPF, las contingencias a cubrir por el seguro de la MDP deben ser las previstas en el art. 8.6 del TRLRFPF para un Plan de Pensiones (PP). Y el DEPORPLAN, en el art. 12 de su Rto, recoge las tres contingencias de cobertura «clásica» de un PP: jubilación, invalidez y muerte; contingencias que, por sí mismas, extinguen la relación laboral y generan el derecho al cobro de una pensión pública de la Seguridad Social. En cambio, la dependencia severa y la gran dependencia se incluyeron legalmente como contingencias de cobertura en cualquier modalidad de PP en el art. 8.6 del TRLRFPF a partir del 1 de enero de 2007, tras la entrada en vigor de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Dependencia. Comoquiera que la última reforma del Rto DEPORPLAN es del 28 de junio de 2007, vigente ya la Ley de

Dependencia, es un efecto querido la no inclusión de esta nueva contingencia en la cobertura del DEPORPLAN.

B. SEGUNDO REQUISITO FINANCIERO PARA EL ACCESO A LOS RÉGIMENES FISCALES DE LA DA 11.º DE LA LIRPF Y SU PLASMACIÓN EN EL DEPORPLAN

a) Las denominadas «aportaciones especiales» a la MDP realizadas por los deportistas profesionales o de alto nivel «en activo» de la DA 11.ºUno.2 de la LIRPF para el acceso al régimen fiscal «superbonificado». De este modo, se dispone que las aportaciones anuales a la MDP por los deportistas profesionales o de alto nivel mutualistas asegurados «en activo» *«no podrán rebasar... la cantidad máxima que se establezca para los sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, incluyendo las que hubiesen sido imputadas por los promotores en concepto de rendimientos del trabajo cuando se efectúen estas últimas de acuerdo con lo previsto en la D.A. 1.º del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. No se admitirán aportaciones una vez que finalice la vida laboral como deportista profesional o se produzca la pérdida de la condición de deportista de alto nivel en los términos y condiciones que se establezcan reglamentariamente».*

De este párrafo 2 de la DA 11.ºUno LIRPF se extraen las siguientes conclusiones:

Primera. Sobre la cuantía máxima de las «aportaciones especiales»: Las aportaciones especiales del mutualista deportista profesional o de alto nivel al seguro de la MDP no pueden exceder de 24.250€ anuales; límite impuesto en la DA 10.º2.a) LIRPF para los partícipes o asegurados discapacitados en los sistemas de previsión social constituidos a su favor. Así, una de las ventajas financieras de invertir en el seguro colectivo de vida de la MDP es que el deportista profesional o de alto nivel puede aportar más dinero que si lo hiciera en otro sistema privado de protección social fiscalmente bonificado; cuyo límite es, a partir del 1 de enero de 2015, de 8.000€/anuales⁵¹.

Segunda. Sobre las contribuciones a la MDP realizadas por el promotor e imputadas al deportista profesional o de alto nivel mutualista asegurado: El límite financiero máximo de 24.250€ es conjunto para las aportaciones realizadas directamente por el mutualista asegurado (deportista profesional o de alto nivel) y para las realizadas a su favor (imputadas) por el «promotor», siempre que *«se efectúen éstas últimas de acuerdo con lo previsto en la DA 1.º TRLRFPF»*. Esto es, se refiere a las que impute el club o entidad deportiva a cada uno de sus empleados deportistas profesionales mutualistas como tomadora de un eventual seguro concertado con la MDP que instrumente sus compromisos por pensiones ex DA 1.º TRLRFPF. Si bien parece que la MDP no tiene carácter empre-

51. Desde la entrada en vigor de la LIRPF actual el 1 de enero de 2007 hasta el 31 de diciembre de 2014, era de 10.000€/anuales, o de 12.500€/anuales si el partícipe o asegurado tenía más de 50 años.

serial actualmente y que el DEPORPLAN tampoco instrumenta compromisos por pensiones de las empresas deportivas para con sus trabajadores deportistas según la DA 1.º TRLRFPF, la LIRPF deja abierta tal posibilidad previendo que, en ese eventual caso, el límite anual de 24.250€ sea conjunto para aportaciones directas del mutualista y contribuciones empresariales imputadas a aquél.

Tercera. Sobre la compatibilidad de las «aportaciones especiales» del deportista profesional o de alto nivel a la MDP y las aportaciones a otros sistemas privados de previsión social bonificados fiscalmente durante su vida laboral como deportista profesional o durante su condición de deportista de alto nivel: Este límite máximo anual de aportaciones especiales de 24.250€ a la MDP es completamente independiente del límite financiero máximo conjunto de aportaciones al resto de instrumentos privados de previsión social con ventajas fiscales en el IRPF establecido en la DA 16.º de la LIRPF⁵². De esta forma, al no ser aplicable tal DA 16.º a las «aportaciones especiales» realizadas a la MDP, aparte de poder aportar hasta 24.250€ a la MDP, podrá asimismo aportar hasta 8.000€ adicionales en el resto de instrumentos de previsión ventajosos fiscalmente, como en PP de empleo o individuales (art. 51.1 LIRPF), en Planes de Previsión Social Empresarial o PPSE (art. 51.4 LIRPF), en Planes de Previsión Asegurados o PPA (art. 51.3 LIRPF), en seguros colectivos de vida concertados con otras MPS distintas de la MDP que funcionen como un PP (art. 51.2 LIRPF) o en seguros privados que cubran exclusivamente dependencia severa y gran dependencia (art. 51.5 LIRPF)⁵³.

Cuarta. ¿Caben aportaciones adicionales del deportista profesional o de alto nivel a la MDP que rebasen el límite de las aportaciones especiales (hasta 24.250€) durante su vida laboral como tal o su condición de tal, respectivamente? Si bien del tenor literal del párrafo 2 de la DA 11.º Uno LIRPF analizado parece desprenderse que no podrá aportar a la MDP más de 24.250€ anuales mientras la relación laboral como deportista profesional o la condi-

52. DA 16.º de la LIRPF. Límite financiero de aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social. *«El importe anual máximo conjunto de aportaciones y contribuciones empresariales a los sistemas de previsión social previstos en los apartados 1 (planes de pensiones) , 2 (seguros concertados con MPS que funcionan como un plan de pensiones) , 3 (Planes de Previsión Asegurados) , 4 (Planes de Previsión Social Empresarial) y 5 (seguros privados que cubren exclusivamente dependencia severa y gran dependencia) del artículo 51, de la disposición adicional novena (seguros de las MPS de los Colegios Profesionales para trabajadores por cuenta ajena que funcionen como un plan de pensiones), y del apartado dos de la disposición adicional undécima de esta Ley (la parte del seguro de la MDP realizada con “aportaciones generales” del deportista profesional o de alto nivel) será de 8.000 euros anuales». Y a partir del 1 de enero de 2015, se añade un límite adicional de 5.000€ anuales para los seguros colectivos de dependencia contratados por empresas para cubrir compromisos por pensiones. Durante los ejercicios 2007 a 2014, el límite máximo financiero conjunto ha sido de 10.000€ anuales, o de 12.500€ si el deportista era mayor de 50 años.*

53. Recuérdese que a partir del 1 de enero de 2015, se añade un límite adicional de 5.000€ anuales para los seguros colectivos de dependencia contratados por empresas para cubrir compromisos por pensiones.

ción de deportista de alto nivel se mantenga –y así parece haberlo entendido la DGT⁵⁴–; de la dicción del 1.º párrafo del apartado Dos de la DA 11.º de la LIRPF se deduce que los deportistas profesionales y de alto nivel podrán realizar aportaciones a la MDP, «con independencia del régimen previsto en el apartado anterior», ostenten aún o no tal condición. Así lo ha entendido en la práctica la MDP, ya que el art. 8 del Rto DEPORPLAN distingue entre aportaciones «especiales» –realizadas por el deportista profesional o de alto nivel en activo– y «generales»; siendo éstas últimas: 1.º las realizadas por los mutualistas no incluidos en el punto anterior –que serían los deportistas que dejan de serlo–; y 2.º las realizadas por el deportista profesional o de alto nivel en activo que excedan de 24.250€/año. En conclusión, los deportistas en activo podrán realizar aportaciones especiales y generales; y, tras la pérdida de tal condición, sólo generales. Y, en este sentido, únicamente las «aportaciones especiales» al DEPORPLAN realizadas exclusivamente por los deportistas profesionales o de alto nivel disfrutarán del régimen fiscal superbonificado.

b) Las denominadas «aportaciones generales» a la MDP realizadas por los deportistas profesionales o de alto nivel, estén o no en activo, de la DA 11.º Dos.1 de la LIRPF para el acceso al régimen fiscal «bonificado». La DA 11.º Dos.1 de la LIRPF determina que «Con independencia del régimen previsto en el apartado anterior (DA 11.º Uno) , los deportistas profesionales y de alto nivel, aunque hayan finalizado su vida laboral como tales o hayan perdido esta condición, podrán realizar aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales». Con ello, se permite, primero, que el deportista profesional o de alto nivel continúe aportando a la MDP por encima de 24.250€ anuales a la MDP durante su vida como tal; y segundo, que la persona que ha sido deportista profesional o de alto nivel, bien continúe utilizando la MDP como instrumento privado de previsión social una vez haya perdido tal condición, bien adquiriera la condición de mutualista de la misma por primera vez tras la finalización de su vida laboral como deportista profesional –o tras la pérdida de la condición de deportista de alto nivel–; todo ello disfrutando de un régimen financiero y fiscal idéntico al resto de instrumentos de previsión social con derecho a reducción en BI en el IRPF; esto es, con idéntica tributación y requisitos financieros que un plan de pensiones.

No obstante, para que las aportaciones denominadas «generales» realizadas a la MDP se beneficien del régimen fiscal bonificado deben cumplir el límite máximo anual de 8.000€ dispuesto en la DA 16.º LIRPF conjuntamente para los demás sistemas privados de previsión social a los que la LIRPF ofrece igualmente el régimen fiscal bonificado: PP, PPSE, PPA, seguros colectivos de

54. CV n.º 2598/2007, de 3 de diciembre (JUR 2008, 24284): «Primera cuestión: Cuantía máxima que puede aportar a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales con derecho a reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De acuerdo con lo establecido en el apartado uno, número 2 de la disposición adicional undécima de la Ley 35/2006, las aportaciones que los deportistas profesionales realicen a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales no podrán rebasar la cantidad de 24.250 euros anuales».

vida concertados con otras MPS distintas de la MDP que funcionen como un PP o seguros privados que cubran exclusivamente dependencia severa y gran dependencia.

c) El límite financiero conjunto de las aportaciones especiales y generales a la MDP realizadas por los deportistas profesionales y de alto nivel en activo. El art. 10 del Rto DEPORPLAN declara que *«dentro de cada año natural, la cuantía máxima del conjunto de aportaciones (especiales y generales) efectuadas al Plan por un mutualista tendrá el límite que establezca la legislación vigente»*; y en caso de exceso, la MDP procederá a su devolución al mutualista ex art. 11. En consecuencia, aunando los límites máximos de ambas aportaciones, siempre que el deportista profesional o de alto nivel no haya realizado aportaciones a otros sistemas privados de previsión social con derecho a reducción en la BI, podrá invertir 32.250€.⁵⁵

C. TERCER REQUISITO FINANCIERO PARA EL ACCESO A LOS RÉGIMENES FISCALES DE LA DA 11.º DE LA LIRPF Y SU PLASMACIÓN EN EL DEPORPLAN

Según la DA 11.º Uno.4 y Dos.3 LIRPF, los supuestos excepcionales de disposición anticipada de los derechos consolidados (económicos) que el seguro de la MDP debe permitir son los previstos en el art. 8.8 del TRLRFP para un PP. Y, el art. 14 del Rto DEPORPLAN prevé expresamente la enfermedad grave y el desempleo de larga duración como «supuestos excepcionales de disposición anticipada del capital acumulado» en tal seguro.

a) Supuesto adicional de liquidez anticipada excepcional exclusivo de la MDP: transcurso de un año desde la finalización de la vida laboral de los deportistas profesionales o desde la pérdida de la condición de deportistas de alto nivel. Otra ventaja financiera que posee la MDP para el deportista profesional o de alto nivel es que podrá hacer efectivo el capital acumulado en el seguro de la MDP (actualmente, el DEPORPLAN) un año después de perder tal condición; cosa que no podría hacer de haber invertido su dinero en otros sistemas privados de previsión social con derecho a reducción en BI del IRPF distintos de la MDP. Ahora bien, como especifica el art. 14 del Rto DEPORPLAN, a diferencia del resto de causas de disposición anticipada, en el eventual caso de que el deportista solicite la liquidez del DEPORPLAN al año de carecer de la condición de «profesional o alto nivel», únicamente podrá hacerse efectivo en ese momento el capital acumulado que derive de las «aportaciones especiales»; esto es, de las aportaciones que se hayan beneficiado del régimen fiscal «superbonificado».

55. Durante los ejercicios 2007 a 2014 eran 34.250€, o bien se elevaban a 36.750€ anuales en el supuesto improbable de que el mutualista asegurado siguiera siendo deportista profesional o de alto nivel con más de 50 años.

Recuérdese que a partir del 1 de enero de 2015, si el deportista profesional fuera asegurado en un seguro colectivo de dependencia contratados por su empresa deportiva/SAD para cubrir compromisos por pensiones, se añade un límite adicional de 5.000€ anuales.

b) El nuevo supuesto excepcional de liquidez de los derechos consolidados de los partícipes de un PP (art. 8.8 del TRLRPF) a partir del 1 de enero de 2015 ¿De aplicación al DEPORPLAN? En efecto, la DF 1.ª de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, modifica el art. 8.8 del TRLRPF introduciendo con efectos de 1 de enero de 2015 un nuevo supuesto de liquidez de los derechos consolidados de los PP correspondientes a las aportaciones realizadas con al menos 10 años de antigüedad, supeditada únicamente en los casos de los PP sistema empleo a que así lo permita el compromiso por pensiones adquirido y así lo prevean las especificaciones del concreto plan.

Según la nueva DT 7.ª del TRLRPF, los derechos consolidados derivados de aportaciones efectuadas hasta el 31 de diciembre de 2015 (junto con la rentabilidad correspondiente a las mismas) serán disponibles a partir del 1 de enero de 2025; y los derechos consolidados derivados de aportaciones efectuadas a partir del 31 de diciembre de 2015 (junto con la rentabilidad correspondiente a las mismas) serán disponibles a partir del 1 de enero de 2026, siempre que hayan transcurrido 10 años desde que se realizaron dichas aportaciones.

Este nuevo supuesto de liquidez del art. 8.8 del TRLRPF, al tratarse el DEPORPLAN de la MDP de un instrumento de previsión social particular y no empresarial, se aplicará en principio incondicionadamente sin necesidad de previsión en el Reglamento del DEPORPLAN. No obstante, habrá que estar a lo que se disponga reglamentariamente en el futuro, dado que el nuevo art. 8.8 del TRLRPF habilita al reglamento para el establecimiento de las condiciones, términos y límites en que podrán hacerse efectivos los derechos consolidados en los supuestos previstos en este párrafo.

c) El polémico derecho de rescate «en cualquier momento» del art. 19 del Rto del DEPORPLAN de la MDP. El art 19 del Rto DEPORPLAN permite el rescate de todo el capital acumulado en el DEPORPLAN (no cabe rescate parcial) «en cualquier momento». Así, el ejercicio efectivo de este derecho de rescate en un supuesto distinto a los excepcionales permitidos por el art. 8.8 TRLRPF supondrá el incumplimiento de uno de los requisitos financieros exigidos para el disfrute de cualquiera de los dos regímenes fiscales de la DA 11.ª de la LIRPF. Y, por ende, conllevará la pérdida de los mismos, con la consecuente restitución a Hacienda de los ingresos tributarios dejados de percibir al haberse aplicado el contribuyente indebidamente estos beneficios fiscales.

5.4. El régimen fiscal «superbonificado» para las aportaciones especiales a la MDP

En el apartado Uno.5.a), la DA 11.ª prevé que *«Las aportaciones, directas o imputadas, que cumplan los requisitos anteriores podrán ser objeto de reducción en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el límite de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio y hasta un importe máximo de 24.250 euros»*. Así, la reducción en la BI General del deportista profesional o de alto nivel en activo

contribuyente del IRPF de las denominadas aportaciones «especiales» realizadas a la MDP durante el periodo impositivo posee las siguientes especialidades:

Primera. Como el límite fiscal máximo de estas aportaciones con derecho a reducción en BI es plenamente coincidente con su límite financiero máximo (24.250€ anuales), el deportista profesional o de alto nivel asegurado mutualista contribuyente tendrá derecho, en principio, a reducirse en su BI General del IRPF todas las cuantías que haya aportado a lo largo del año por este concepto, es decir, todo lo que se le permite financieramente ingresar en la MDP como aportaciones especiales.

Segunda. El límite de la reducción en BI es la menor de estas dos cantidades: a) las aportaciones especiales anuales efectivamente realizadas; y b) la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas. Por consiguiente, en el eventual supuesto de que el deportista profesional haya obtenido rentas activas netas elevadas durante su condición de tal, se reducirá en BI General las cantidades efectivamente invertidas en la MDP como aportaciones especiales en prácticamente todos los casos.

Tercera. Si éstas no han podido reducirse en un ejercicio por insuficiencia de BI general o por exceder del límite de la suma de las rentas activas netas, podrán hacerlo en los cinco ejercicios siguientes; teniendo en cuenta el mismo límite y siempre previa solicitud del contribuyente en la declaración del IRPF del ejercicio en el que las aportaciones se realizaron. Y si en un mismo ejercicio concurren aportaciones realizadas durante el mismo con aportaciones de años anteriores que no se redujeron por estas causas, se entenderán reducidas en primer lugar las más antiguas.

5.5. El régimen fiscal bonificado para las aportaciones generales a la MDP

En cuanto al régimen tributario de las aportaciones generales a la MDP que puede realizar el deportista profesional o de alto nivel, durante o después de su vida como tal, con independencia de las adscritas al régimen anterior, el apartado Dos.2 de la DA 11.º de la LIRPF dispone que podrán ser objeto de la reducción en BI General prevista en los arts. 51 y 52 de la LIRPF para todos los sistemas privados de previsión social con régimen fiscal bonificado. Así:

Primero. El límite fiscal máximo de las aportaciones generales a la MDP con derecho a reducción en BI es, a partir del 1 de enero de 2015, de 8.000€ anuales (art. 51.6 LIRPF)⁵⁶; límite fiscal que comparten –al ser conjunto– con las aportaciones que pudiera haber hecho el contribuyente al resto de sistemas privados de previsión social con derecho a reducción en BI: PP, PPSE, PPA, seguros con MPS que funcionen financieramente como un PP y los segu-

56. Recuérdese que a partir del 1 de enero de 2015, si el deportista profesional fuera asegurado en un seguro colectivo de dependencia que eventualmente contratara su empresa deportiva/SAD para cubrir compromisos por pensiones ex DA 1.º del TRLRFPF, se añade un límite adicional de 5.000€ anuales.

ros que cubren exclusivamente dependencia severa y gran dependencia. Así, como este límite fiscal que coincide con el límite financiero máximo conjunto impuesto por la DA 16.º de la LIRPF, el deportista profesional o de alto nivel asegurado mutualista contribuyente tendrá derecho, en principio, a reducirse en su BI General del IRPF todas las cuantías que haya aportado a lo largo del año por este concepto, es decir, todo lo que se le permite financieramente ingresar en la MDP como aportación general.

Segundo. Se trata, en este caso, de una reducción conjunta por aportaciones a determinados sistemas privados de previsión social propios (incluidas las aportaciones generales a la MDP). Y a partir del 1 de enero de 2007, se introdujo como límite a esta reducción, la menor de estas dos cantidades: a) las aportaciones anuales efectivamente realizadas; y b) el 30% (ó el 50%, si el contribuyente es mayor de 50 años) de la suma de los rendimientos netos del trabajo (en adelante, RNT) y de actividades económicas (en adelante, RNAE). Por consiguiente, con el establecimiento de este límite porcentual en el art. 52.1.a) de la actual LIRPF, la eventual reducción en BI de las aportaciones generales a la MDP se ve recortada frente a la diseñada para las aportaciones especiales, no sólo porque es no es exclusiva para aquéllas, sino porque el límite máximo de las rentas activas netas no es del 100%.

Tercero. Si éstas no han podido reducirse en un ejercicio por insuficiencia de BI general o por exceder del límite porcentual de la suma de las rentas activas netas podrán reducirse en los cinco ejercicios siguientes; con los mismos requisitos y en las mismas condiciones que en el caso de exceso de aportaciones con derecho a reducción realizadas en ejercicios anteriores (art. 52.2 LIRPF y 51 del RIRPF). Y, además, la DT 12.º3 de la LIRPF establece que las aportaciones generales realizadas en ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la actual LIRPF –de los ejercicios 2006 hacia atrás– que queden pendientes de reducción por insuficiencia de BI General, se podrán reducir en las BI de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2007; pero sin que se les aplique el límite porcentual.

5.6. La fiscalidad de las prestaciones satisfechas por la MDP y de los derechos consolidados (capital acumulado) del que el deportista mutualista dispone anticipadamente con causa legalmente justificada

Debido al sistema de diferimiento fiscal establecido para la MDP, es en fase de prestaciones cuando el contribuyente beneficiario de la prestación derivada de los mismos debe tributar. Ahora bien, la DA 11.º de la LIRPF no establece ninguna especialidad sobre el régimen financiero y tributario de las prestaciones que satisfaga la MPD en el momento que acontezca cualquiera de las contingencias previstas en el DEPORPLAN (jubilación, invalidez y muerte) en relación con las prestaciones derivadas del resto de sistemas privados de previsión social con derecho a reducción en BI General ex arts. 51 y 52 de la LIRPF. Y, en concreto, le es completamente aplicable el régimen fiscal de las prestaciones de los seguros colectivos de vida concertados con una MPS que

funcionan financieramente –en cuanto a aportaciones, disposición anticipada de derechos económicos y contingencias cubiertas– como un PP establecido en el art. 17.2.a) 4.º de la LIRPF; puesto que la MDP es una MPS y el DEPORPLAN funciona financieramente como un PP.

Además, siguiendo la misma filosofía que en las prestaciones –que el mutualista tribute cuando recibe y no cuando da–, los derechos consolidados que se hacen efectivos anticipadamente, disfrutan del mismo régimen fiscal que las prestaciones. Eso sí, siempre que la disposición adelantada del capital acumulado en el DEPORPLAN, de una parte, derive tanto aportaciones generales como especiales en los supuestos excepcionales del art. 8.8 del TRLRFP y, de otra parte, derive exclusivamente de las aportaciones especiales tras el transcurso de un año del retiro del deportista profesional o de alto nivel como tal (DA 11.ºUno.4 LIRPF).

Por tanto, tanto las prestaciones como los anticipos de capital acumulado legalmente justificados que satisfaga la MDP:

Primero, se incluirán en la BI General del IRPF del beneficiario de la misma, incluso las pensiones de viudedad, orfandad o a favor de cualquier otra persona por causa de muerte; que en ningún caso tributarán en el ISD en virtud del juego de los arts. 3c) de la LISD y los arts. 6.4 y 17.2.a).4.º de la LIRPF. Tales preceptos dan prioridad al ISD sobre el IRPF a la hora de gravar las cantidades percibidas de seguros de vida donde el tomador y el beneficiario no son la misma persona –como es el caso de las pensiones por causa de muerte–; salvo que se trate de prestaciones consideradas «en todo caso» como RT por el art. 17.2.a) de la LIRPF. Y en el apartado 4.º de tal disposición, la LIRPF habla de las prestaciones (todas sin excepción) satisfechas por MPS cuyas aportaciones hayan podido ser objeto de reducción en la BI General, como es el caso de la MDP.

Segundo, serán calificados tributariamente como RT. Y ello aunque de la lectura del apartado Uno.5.d) de la DA 11.º de la LIRPF se pudiera concluir que sólo la parte de la prestación o de los derechos consolidados que derive de las aportaciones «especiales» tributaría como RT, ya que ésta lo declara expresamente⁵⁷, y el apartado Dos de la misma DA guarda silencio sobre la calificación de la parte de la prestación o de los derechos consolidados que derive de las aportaciones «generales» a la MDP. No obstante, son RT porque así los califica «en todo caso» el art. 17.2.a) 4.º de la LIRPF.

Tercero, ninguna prestación o anticipo del capital acumulado queda legalmente exenta/o del IRPF.

57. DA 11.º Uno.5.d) de la LIRPF «d) Las prestaciones percibidas, así como la percepción de los derechos consolidados en los supuestos previstos en el apartado 4 anterior, tributarán... como rendimientos del trabajo»

Cuarto, la cuantía a incluir como rendimiento íntegro del trabajo será la totalidad de la prestación o del capital acumulado anticipado. Y ello, aunque por el juego del límite de las rentas activas netas –porcentual o no– de las reducciones en BI General, el deportista profesional o de alto nivel no hubiera podido reducirse completamente la totalidad de las aportaciones especiales y/o generales realizadas, ni en el ejercicio en el que realizaron, ni en los 5 ejercicios siguientes. Así lo confirma tanto la DA 11.ºUno.5.d) como el art. 51.6 *in fine* al que se remite la DA 11.ºDos.4.º, todos de la LIRPF: «tributan en su integridad».

5.7. ¿Afecta a la forma de cobro de las prestaciones (o del anticipo de los derechos consolidados en los supuestos legales excepcionales) de la MDP a su fiscalidad?

Financieramente, el art. 15 del Rto DEPORPLAN establece la libertad de elección del mutualista sobre la forma de cobro de las prestaciones y del capital acumulado del que dispone anticipadamente: en forma de capital o pago único, en forma de renta o en forma mixta. La única previsión que realiza la LIRPF (art. 51.9) es que, en el eventual supuesto de fallezca el beneficiario una vez constituida una renta vitalicia asegurada, se puedan establecer mecanismos de reversión, periodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro.

Así las cosas, puede concluirse que la forma de cobro de las cantidades recibidas de la MDP no afecta a la fiscalidad. Y esto en dos sentidos:

Primer sentido. No condiciona en absoluto el derecho a la reducción en BI de las aportaciones a la MDP. A este respecto, el art. 51.9 LIRPF, al que se remiten expresamente los dos apartados de la DA 11.º, es claro: «*La reducción prevista en este artículo resultará de aplicación cualquiera que sea la forma de en que se perciba la prestación*».

Segundo sentido. No condiciona la tributación de las cantidades recibidas de la MDP, ya que éstas tributarán en su integridad, incluso si son percibidas en forma de capital. De este modo, a partir del 1 de enero de 2007, los pagos únicos de las prestaciones o de los derechos consolidados cobrados anticipadamente de la MDP ya no se consideran rendimientos irregulares con derecho a reducción, precisamente para fomentar su percepción en forma de renta. De una parte, porque el art. 18.2 de la actual LIRPF establece expresamente que no pueden ser rendimientos irregulares plurianuales las prestaciones derivadas tanto de sistemas públicos de previsión social como de los sistemas privados que tributan como RT ex art. 17.2 a). Y las prestaciones y cobros anticipados justificados derivadas de la MDP se califican como rendimientos del trabajo en el apartado 4.º del referido art. 17.2.a). Tampoco son RT obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo –segundo tipo de RT irregulares– al no tratarse de ninguna de las siete percepciones enumeradas en el art. 11.1 del actual RIRPF, aunque se perciban en un solo periodo impositivo. Y, de otra parte, porque la actual LIRPF suprimió la reducción por rendimientos

irregulares aplicables específicamente a las prestaciones recibidas en forma de capital de los sistemas privados de previsión social que tributan como RT, vigente hasta entonces; supeditada siempre –salvo en el caso de prestaciones de invalidez– a que hubieran transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

No obstante, les es aplicable el régimen transitorio diseñado en la DT 12.º de la LIRPF, de un lado, a las prestaciones percibidas en forma de capital derivadas de contingencias acontecidas «con anterioridad» a la entrada en vigor de la nueva LIRPF (a las que les es plenamente aplicable la reducción del 40% vigente a 31 de diciembre de 2006). Y, de otro, a las prestaciones percibidas en forma de capital derivadas de contingencias acontecidas «tras» la entrada en vigor de la actual LIRPF, a las que se les aplicará la reducción del 40% únicamente en la parte que se corresponda con las aportaciones realizadas con anterioridad al 31 de diciembre de 2006.

5.8. Especial referencia a la tributación del capital acumulado del que se dispone anticipadamente fuera de los supuestos legales excepcionales previstos

El hecho de que el deportista profesional o de alto nivel mutualista asegurado ejercite efectivamente el derecho de rescate del capital acumulado en el DEPORPLAN –y rescinda el contrato, dado que no caben rescates parciales–, tal y como le permite el art. 19.1 del Rto DEPORPLAN, y lo haga fuera de los casos legalmente previstos, supondrá la pérdida del régimen fiscal privilegiado aplicado a las aportaciones especiales y generales realizadas con anterioridad a la MDP. En este sentido, el contribuyente beneficiario quedará obligado:

En primer lugar, a reponer en la BI General de ejercicios anteriores las reducciones indebidamente practicadas, con la práctica de las autoliquidaciones complementarias, que incluirán intereses de demora. Según el art. 50 del RIRPF, éstas deberán presentarse en el plazo que medie entre dicha disposición anticipada y la finalización del plazo de presentación de la declaración correspondiente al ejercicio del IRPF en el que se realice tal disposición.

En segundo lugar, a incluir como RT en el IRPF del ejercicio en el que se cobren, las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones realizadas, incluyendo, en su caso, las contribuciones imputadas por el promotor en el eventual supuesto de que en el futuro la MDP se decida a actuar como instrumento de previsión social empresarial. De esta forma, en el ejercicio en el que se cobre el capital acumulado tras el rescate, el contribuyente tan sólo tributará en el IRPF por la rentabilidad que la MDP haya obtenido de las aportaciones especiales y/o generales realizadas; puesto que las aportaciones –al revertir las reducciones– tributarán en los ejercicios en que se realizaron. Y, en ningún caso, se les aplicará la reducción por RT irregulares prevista en el art. 18 de la LIRPF.

6. EL «RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL APLICABLE A LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL» DEL ART. 93 DE LA LIRPF O «RÉGIMEN DE IMPATRIADOS»

6.1. Cuestiones previas

A. UBICACIÓN NORMATIVA

La Ley de Acompañamiento para 2004 introdujo un nuevo apartado 5 en el art. 9 de la antigua LIRPF de 1998 dedicado a la «Residencia habitual en territorio español»; donde se creó, muy a grandes rasgos, una nueva opción para ciertos contribuyentes del IRPF de tributar efectivamente por el IRNR. Y hubo que esperar casi un año y medio para su extenso desarrollo reglamentario. Ante la posible vulneración del principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria por la extralimitada regulación reglamentaria de los aspectos sustantivos –que no formales– de este régimen en el RIRPF de 2004, la actual LIRPF lo eleva de rango en su art. 93, con efectos de 1 de enero de 2007, reubicándolo sistemáticamente en el capítulo dedicado a «Regímenes especiales»; si bien conviene señalar que el Título VIII del actual RIRPF de 2007 (arts. 113-120 RIRPF) recoge sin modificación alguna la literalidad de los preceptos de su predecesor de 2004. Y, la Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo, únicamente actualiza los modelos para el ejercicio de la opción a la actual LIRPF de 2007. Por consiguiente, se puede concluir que el contenido normativo de este régimen especial ha permanecido prácticamente invariable desde su promulgación para el ejercicio 2004 hasta la LPGE para 2010 (Ley 26/2009, de 23 de diciembre), cuya DA 13.º introduce un nuevo límite para su aplicación a los trabajadores que se desplacen laboralmente a territorio español a partir del 1 de enero de 2010; límite que, según la doctrina, hace que tal régimen haya perdido operatividad práctica⁵⁸.

No obstante, a partir del 1 de enero de 2015, con la entrada en vigor de la reforma del IRPF operada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, se modifica el art. 93 de la LIRPF estableciéndose un nuevo régimen especial que sí supone una transformación de calado con respecto al régimen especial anterior. Y este nuevo régimen especial se ha desarrollado reglamentariamente en los arts. 113 a 120 del RIRPF (en la redacción dada por el Real Decreto 633/2015, de 10 de julio) y en la Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre. ¿Qué ha supuesto este nuevo régimen? A grandes rasgos, se simplifican los requisitos de acceso al mismo; pero, como contrapartida, no es tan beneficioso como el anterior. Por ello, la nueva DT 17.º de la LIRPF⁵⁹ ofrece la posibilidad, únicamente a los trabajadores desplazados a territorio español con anterioridad al 1 de enero de 2015, de aplicarse el régimen especial del art. 93 de la LIRPF vigente

58. FALCÓN Y TELLA, R. (2009), Modificaciones en el régimen de los nuevos residentes: España (Ley Beckham), Portugal y el Reino Unido, *Quincena Fiscal*, n.º 21, pp. 7-10; GOROSPE OVIEDO, J.I. (2010), Los regímenes de impatriados y de no residentes en la imposición sobre la renta, *Quincena Fiscal*, n.º 7, pp. 15-48.

59. En redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

a 31 de diciembre de 2014, siempre que ejerciten esta opción al presentar la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2015.

B. JUSTIFICACIÓN DE LA MEDIDA Y SU REPERCUSIÓN EN EL MUNDO DEL DEPORTE

La finalidad de este régimen especial es favorecer fiscalmente el desplazamiento a España de trabajadores por cuenta ajena altamente cualificados (científicos, investigadores...), independientemente de su nacionalidad, para que presten sus servicios en empresas españolas con el fin favorecer a su crecimiento e internacionalización. Además, facilita la implantación de la sede de empresas extranjeras en España estableciendo beneficios fiscales para sus altos ejecutivos. De ahí que a esta regulación también se le denomine «régimen de impatriados». Y en cuanto al deporte se refiere, esta regulación también ha servido como aliciente para ciertos deportistas profesionales no nacionales a la hora de fichar por los clubes de fútbol españoles. De hecho, se le conoce como la «ley Beckham», ya que su entrada en vigor el 1 de enero de 2004 coincidió en el tiempo con la llegada al Real Madrid de tal jugador⁶⁰. De ahí que este régimen únicamente sea de aplicación a las personas que adquirieron la residencia fiscal en España a partir del ejercicio 2004, y no antes.⁶¹ Así, la LIRPF ofrece la posibilidad a las personas físicas que se desplazan laboralmente a territorio español (y adquieran la residencia fiscal por permanencia) de tributar en España de acuerdo con las normas del IRNR español; esto es, únicamente por las rentas de fuente española y a un TG fijo, pero manteniendo su condición de contribuyente del IRPF español, durante 6 periodos impositivos.

Si bien este resumen del contenido del régimen es totalmente cierto para el antiguo régimen de impatriados vigente hasta el 31 de diciembre de 2014; a partir de la entrada en vigor del nuevo régimen de impatriados el 1 de enero de 2015, este resumen es cierto pero con especialidades:

En primer lugar, este régimen especial consiste en tributar de acuerdo con las normas del IRNR (sólo por las rentas obtenidas en España y a TG fijos, que en 2014 era del 24'75% para la renta general y 21% para la renta del ahorro); pero manteniendo la condición de contribuyente del IRPF. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 2015, los acogidos al nuevo régimen de impatriados, por un lado, tributarán sólo por las rentas obtenidas en España salvo que sean RT, por los que tributarán en España sean de fuente española o extranjera. Y, por otro, no estarán gravados a TG fijos. La renta general quedará gravada al 24%; y, en lo que exceda de 600.000€, al 45%; y a la renta del ahorro se le aplicará la escala de TG progresivos del IRPF para la renta del ahorro: 19% hasta 6.000€, 21% hasta 50.000€ y 23% a partir de 50.000€.

60. Ver, por todos, FALCÓN Y TELLÁ, R. (2009), *op. cit.*, p. 7; DÍAZ SÚPICO, G. (2010), Una vuelta de tuerca a la Ley Beckham, *Quincena Fiscal*, n.º 4, pp. 93.

61. En este sentido, ver las *SSTSJ Madrid de 1 de octubre de 2009 (JT 2009, 1453)* y de 24 de noviembre de 2010 (*JT 2011, 7*).

En segundo lugar, este régimen especial se aplica exclusivamente a todos los tipos de trabajadores por cuenta ajena. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 2015, los acogidos al nuevo régimen de impatriados, por un lado, no serán «exclusivamente» los trabajadores por cuenta ajena, dado que el nuevo art. 93 de la LIRPF incluye en el ámbito de aplicación del régimen a los administradores de entidades sin participación en el capital social (o con una participación mínima), que es una relación mercantil. Y, por otro lado, no se aplicará a todos los trabajadores por cuenta ajena, ya que el nuevo art. 93 de la LIRPF excluye expresamente del ámbito de aplicación del régimen la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada en el RD 1006/1985.

De ahí se extraen dos conclusiones para los deportistas profesionales:

Primera. Ningún deportista profesional podrá aplicarse el nuevo régimen especial de impatriados. Al ser este nuevo régimen aplicable a partir del 1 de enero de 2015, los deportistas profesionales no podrán acogerse ex novo en el ejercicio 2015 ni en ejercicios siguientes al nuevo régimen de impatriados.

Segunda. Los deportistas profesionales podrán acogerse al antiguo régimen de impatriados, el vigente a 31 de diciembre de 2014, a partir del ejercicio 2015, siempre que cumplan los requisitos de la nueva DT 17.º de la LIRPF: 1) que se hayan desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015; y 2) que realicen esta opción en la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2015 (que debió presentarse del 7 de abril al 30 de junio de 2016). Y aunque esos dos requisitos se cumplen tanto si el deportista profesional ya estaba acogido al régimen de impatriados en ejercicios anteriores como si el jugador se acoge a él ex novo en el ejercicio 2015, no está claro que los deportistas profesionales que se desplazaron a España durante el segundo semestre de 2014, y adquirieron la residencia fiscal en España por permanencia en 2015, puedan ejercitar la opción de la DT 17.º LIRPF, accediendo directamente al viejo régimen de impatriados; esto es, que el 2015 sea el primer ejercicio de disfrute del viejo régimen de impatriados. Y ello porque no parece que ésa haya sido la intención del legislador al no regular de forma transitoria el ejercicio de la opción por el régimen de impatriados que el art. 116 RIRPF establece a los seis meses de inicio de la actividad que consta en el alta de la Seguridad Social⁶².

62. Conviene distinguir entre el ejercicio de la opción para acogerse al régimen de impatriados, siempre que se cumplan los requisitos, cuyo plazo de 6 meses se regula en el art. 116 RIRPF; y el ejercicio de la opción por aplicarse el régimen de impatriados vigente a 31 de diciembre de 2014, cuyo plazo se establece en la nueva DT 17.º de la LIRPF. El ejercicio de esta última opción únicamente podrá realizarse por unos determinados contribuyentes (los trabajadores que se desplacen a territorio español antes del 1 de enero de 2015) y en un solo plazo: el correspondiente a la presentación de la autoliquidación del IRPF de 2015, y en esa misma autoliquidación; esto es, en el modelo 150 desde el 7 de abril al 30 de junio de 2016.

Por ello, por lo que al deporte profesional se refiere, sólo interesa el régimen de impatriados vigente a 31 de diciembre de 2014; que es el que pueden seguir disfrutando si ejercitan la opción prevista en la DT 17.º de la LIRPF⁶³.

6.2. Requisitos subjetivos para la aplicación del régimen especial de impatriados vigente a 31 de diciembre de 2014

A. PRIMER REQUISITO SUBJETIVO: ADQUIRIR LA RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA COMO CONSECUENCIA DE SU DESPLAZAMIENTO A TERRITORIO ESPAÑOL

De los tres criterios legales de residencia fiscal en España del art. 9.1 de la LIRPF para ser contribuyentes del IRPF español sin ningún orden de prioridad entre ellos (centro de intereses económicos en España, centro de intereses familiares en España y permanencia en territorio español), tan sólo la residencia adquirida a través de éste último permite acogerse al régimen de impatriados. Esto es, que se desplace físicamente a España y permanezca en territorio español más de 183 días del año natural, sea nacional español o no.

B. SEGUNDO REQUISITO SUBJETIVO: NO HABER SIDO RESIDENTE EN ESPAÑA DURANTE LOS 10 AÑOS ANTERIORES A SU NUEVO DESPLAZAMIENTO A TERRITORIO ESPAÑOL

Sobre este requisito cabe destacar, por un lado, que el antiguo art. 93.a) de la LIRPF exige que no hayan sido residentes fiscales en España con anterioridad a ese plazo por ninguno de los tres criterios legales del art. 9.1 de la LIRPF. Por ello se ha señalado doctrinalmente que esta regla discrimina a los nacionales españoles, ya que un deportista profesional extranjero tiene más posibilidades de no haber residido fiscalmente en España que un nacional español⁶⁴. Y, por otro lado, el plazo de 10 años comienza a contar (hacia atrás) desde el año del nuevo desplazamiento a territorio español, y no desde el año en el que se produce el cambio de residencia fiscal a España por permanencia, que pueden ser ejercicios diferentes.

63. Para un análisis exhaustivo del régimen de impatriados aplicado a los deportistas profesionales, ver SALA GALVAÑ, G. (2014), Análisis del régimen fiscal de impatriados aplicado a los deportistas profesionales (art. 93 LIRPF), *Tribunal Fiscal*, n.º 273, pp. 20-41.

64. CHICO DE LA CÁMARA; P. (2006), Los regímenes tributarios especiales que concede nuestro sistema tributario a los deportistas para favorecer la generación de renta en nuestro país, *Revista Jurídica del Deporte*, n.º 17, p. 163.

6.3. Requisitos objetivos para la aplicación del régimen especial de impatriados vigente a 31 de diciembre de 2014

A. PRIMER REQUISITO OBJETIVO: EL DESPLAZAMIENTO A TERRITORIO ESPAÑOL DEBE PRODUCIRSE COMO CONSECUENCIA DE UN CONTRATO DE TRABAJO

El motivo del desplazamiento debe ser un contrato de trabajo; lo que tribuariamente significa venir a España a obtener básicamente RT y no RAE; quedando, pues, fuera de este régimen aquellos deportistas que se desplazaran a España a trabajar por cuenta propia. Además, este requisito no exige que el deportista profesional desplazado no pueda obtener otra clase de rendimientos; pero sí que su principal fuente de renta sean los RT derivados del contrato de trabajo que le trae a territorio español.

No obstante, debe recalcar que sí existe un límite en cuanto al tipo de rentas a obtener, dado que los antiguos art. 93b) LIRPF y 113b) RIRPF establecen que *«el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas por un establecimiento permanente situado en territorio español»*. Este requisito se introdujo en el art. 111b) del RIRPF de 2004 y se elevó a rango legal con la actual LIRPF. Y esa clara extralimitación reglamentaria creando un nuevo requisito sin la necesaria cobertura legal ha sido puesta de relieve, primero, por la STSJ de Madrid de 21 de febrero de 2013⁶⁵ y, después, por la STS de 16 de octubre de 2013⁶⁶ que resuelve la cuestión de ilegalidad que se le plantea por el TSJ madrileño contra ese inciso del art. 111b) del RIRPF de 2004. Por tanto, este requisito sólo existe a partir del 1 de enero de 2007, puesto que el TS ha declarado ilegal la parte del art. 111b) del RIRPF de 2004 que la contenía.

Así, según los arts. 93.b) LIRPF y 113.b) RIRPF, vigentes a 31 de diciembre de 2014, este requisito se entiende cumplido por cualquiera de estas dos vías:

La primera vía: Que se inicie una relación con una empresa o entidad residente en España. Esa relación puede ser estatutaria o laboral, tanto común como especial. Este último será el caso de los deportistas profesionales que se desplacen a España para contratar con un club o entidad deportiva residente en España, sea fruto o no de un traspaso de su club extranjero de origen.

La segunda vía: Que, existiendo ya una relación laboral con una empresa o entidad no residente en España, se le ordene expresamente el desplazamiento a España mediante una carta de desplazamiento para que trabaje por cuenta ajena para: a) un establecimiento permanente de la empresa no residente situado en España, o b) para una empresa o entidad residente en España, vinculada o no con su empresario extranjero; es decir, la empresa española en la que se le ordena prestar sus servicios puede ser la matriz o la filial o miembro del mismo grupo que su empresario extranjero, o bien no tener nada que ver.

65. Rec n.º 921/2010, (JT 2013, 596).

66. Cuestión de ilegalidad n.º 1/2013 (RJ 2013, 7360).

Sobre esta segunda vía en el mundo del deporte profesional, conviene hacer dos observaciones:

En primer lugar, no parece que pueda darse el caso real de que un club o entidad deportiva residente en el extranjero desplace a uno de sus deportistas profesionales a prestar sus servicios por cuenta ajena a un club o entidad residente en España con el que mantenga vinculación jurídica ex art. 16 del TRLIS, y mucho menos a un establecimiento permanente de ese club extranjero situado en España. Y ello porque no parece que exista ese tipo de vinculación entre clubes o entidades deportivas en la realidad. De hecho, y que se sepa, no hay una suerte de grupo multinacional deportivo con clubes o entidades deportivas situados en varios Estados al que pertenezcan los clubes o entidades deportivas residentes en España.

Y, en segundo lugar, y sin mediar ningún tipo de vinculación jurídica ex art. 16.3 del TRLIS entre las dos entidades deportivas en juego, residente y no residente en España, podría darse esta segunda vía en el ámbito del deporte profesional en el supuesto de cesión temporal de jugadores entre el club cedente extranjero y el club cesionario residente en España durante la vigencia del contrato con el cedente. En principio, como establece el art. 11 del RD 1006/1985, el cesionario quedará subrogado en los derechos y obligaciones del cedente, respondiendo ambos solidariamente del cumplimiento de las obligaciones laborales y de Seguridad Social. Así pues, según la jurisprudencia, se trata de una suspensión del contrato de trabajo con el club de origen por mutuo acuerdo entre el club y el deportista profesional, existiendo por ello reserva de plaza (*STSJ del País Vasco de 7 de diciembre de 2004, (AS 2004, 3675)*; o mejor, existirán dos relaciones laborales del deportista profesional: una, suspendida, con el club cedente y otra, activa, con el club cesionario (*STSJ Madrid de 8 de julio de 2002, (AS 2002, 2204)*).

B. SEGUNDO REQUISITO OBJETIVO: EL TRABAJO DEBE REALIZARSE PARA UNA EMPRESA O ENTIDAD RESIDENTE EN ESPAÑA O PARA UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE SITUADO EN ESPAÑA DE UNA ENTIDAD NO RESIDENTE EN TERRITORIO ESPAÑOL

El beneficiario de la prestación laboral del trabajador deportista profesional desplazado debe ser, bien una club o entidad deportiva residente en España –que le contrata inicialmente o en la que presta sus servicios por una cesión temporal de su club extranjero de procedencia–, o bien un establecimiento permanente sito en España de la empresa extranjera que le ordena el desplazamiento; supuesto éste último desechado en el mundo deportivo actual. Y, en la hipótesis de que el deportista profesional cumpla el requisito anterior tanto por la primera como por la segunda vía, este requisito se cumplirá siempre; puesto que como en el mundo del deporte no habrá vinculación jurídica ex art. 16.3 del TRLIS entre el club extranjero de origen y el club cesionario residente en España. De este modo, el objeto de la prestación laboral de los jugadores cedidos y desplazados redundará siempre en beneficio exclusivo del

club cesionario residente en España para el que juegan durante la vigencia de la cesión, y no del club cedente extranjero.

C. TERCER REQUISITO OBJETIVO: EL TRABAJO DEBE REALIZARSE EFECTIVAMENTE EN ESPAÑA

Según el art. 13.1.c).1.º del TRLIRNR, los RT se considerarán obtenidos en España (serán de fuente española) cuando deriven, directa o indirectamente, de actividades personales desarrolladas en territorio español; por lo que este tercer requisito significa tributariamente que el deportista profesional desplazado debe obtener RT de fuente española derivados de la relación laboral que le trae a España. De este modo, la letra c) de los arts. 93 LIRPF y 113 RIRPF, vigentes a 31 de diciembre de 2014, establecen dos posibilidades para cumplir el requisito:

1.º posibilidad. Que el trabajo se realice íntegramente en territorio español;

2.º posibilidad. Que el trabajo se realice parcialmente en el extranjero. En este supuesto se entenderá cumplido si la suma de las retribuciones correspondientes a los trabajos realizados en territorio extranjero no excede, anualmente, del 15% de todas las contraprestaciones del trabajo que perciba; elevándose el porcentaje al 30% si el trabajador ha asumido en su contrato funciones en otra empresa del grupo fuera del territorio español. Como el club o entidad deportiva residente en España por la que ficha el deportista profesional desplazado a territorio español no será parte de grupo multinacional alguno en el que el deportista pueda prestar sus servicios adicionalmente a varios miembros ubicados en el extranjero, para el supuesto de deportistas profesionales, se cumplirá este requisito –aunque obtengan rentas derivadas de su relación laboral especial fuera de España– si la mayor parte de sus RT (el 85%) se obtiene por prestaciones de servicios dentro de la frontera nacional.

Sobre esta segunda posibilidad, cabría hacer dos observaciones:

Por un lado, esos RT obtenidos en el extranjero por el deportista profesional acogido al régimen especial de impatriados quedarán libres de tributación en España.

Por otro lado, para la determinación de la cuantía de los RT obtenidos en el extranjero, no habrá problemas si se ha especificado en el contrato de trabajo; pero en caso contrario, el art. 93.b) *in fine* de la LIRPF, vigente a 31 de diciembre de 2014, aclara que deberán tenerse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero. Y más específica ha sido la DGT, en sus *Consultas Vinculantes* n.º 1642/2007, de 27 de julio (*JUR* 2007, 368427) y n.º 165/2010, de 4 de febrero (*JUR* 2010, 100140), al declarar que ante la imposibilidad de acreditar las retribuciones correspondientes a los trabajos desarrollados en el extranjero, para determinar el porcentaje de retribuciones obtenidas fuera del territorio español «se consignará en el numerador el número de

*días naturales que efectivamente el trabajador haya estado desplazado al extranjero para realizar esos trabajos, incluyendo los días no laborales».*⁶⁷

D. CUARTO REQUISITO OBJETIVO: LOS RT DERIVADOS DE LA RELACIÓN LABORAL QUE LE TRAE A ESPAÑA NO DEBEN ESTAR EXENTOS DEL IRNR ESPAÑOL

Este requisito es lógico, puesto que si el deportista profesional acogido al régimen especial de impatriados va a tributar en España de acuerdo con las normas del IRNR, resulta coherente que se exija que su principal fuente de rentas (los RT derivados del contrato laboral que le trae a España) no esté exenta en el IRNR y asegurarse así un mínimo de tributación efectiva por este régimen.

Conviene señalar que únicamente existen dos tipos de percepciones extrasalariales exentas del IRNR que, de derivar indirectamente de la relación laboral que le trae a España, podrían provocar el incumplimiento de este requisito: las indemnizaciones por extinción de la relación laboral y las prestaciones de la Seguridad Social por Incapacidad Permanente Absoluta o Gran Invalidez de las letras e) y f), respectivamente, del art. 7 de la LIRPF; precepto al que se remite el art. 14.1.a) del TRLIRNR dedicado a las rentas exentas. No obstante, de percibir en el mismo periodo impositivo RT exentos y RT gravados en el IRNR, la doctrina defiende la aplicabilidad del régimen de impatriados siempre que la mayor parte de los RT no estén exentos de IRNR español⁶⁸.

E. QUINTO REQUISITO OBJETIVO: LAS RETRIBUCIONES PREVISIBLES DERIVADAS DEL CONTRATO DE TRABAJO NO DEBEN SUPERAR LA CUANTÍA DE 600.000€ ANUALES EN CADA UNO DE LOS PERIODOS IMPOSITIVOS EN LOS QUE ES APLICABLE ESTE RÉGIMEN ESPECIAL

Este requisito se incluyó en la DA 13.º de la LPGE para 2010 restringiendo el ámbito de aplicación del régimen de impatriados, precisamente por la utilización abusiva de este régimen en el ámbito del deporte profesional. La letra f) del art. 93 de la LIRPF, vigente a 31 de diciembre de 2014, plantea las siguientes cuestiones:

En cuanto a los sujetos afectados por esta reforma, la DT 17.º de la LIRPF establece que los deportistas profesionales desplazados a territorio español con anterioridad al 1 de enero de 2010 podrán seguir disfrutando de este régimen especial independientemente de la cuantía de las retribuciones anuales que perciban de la relación laboral que los trajo a España; mientras que los

67. Un estudio exhaustivo en ÁLVAREZ BARBEITO, P.; CALDERÓN CARRERO, J.M. (2010), «La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados», La Coruña, Ed. Netbiblo, pp. 36-38.

68. GOROSPE OVIEDO, J.I. (2010), *op. cit.*, disponible en westlaw, p. 2.

nuevos fichajes que se desplacen a España con posterioridad al 1 de enero de 2010 deberán observar tal límite de percepciones si desean acogerse al art. 93 y además mantenerlo para no ser excluidos del mismo.

Conviene señalar que, en el ejercicio 2015, los deportistas profesionales que se acojan al régimen especial de impatriados vigente a 31 de diciembre de 2014 ejercitando la opción de la nueva DT 17.º de la LIRPF son, como regla general, deportistas profesionales desplazados a España a partir del 1 de enero de 2010; y, por tanto, ya limitados por este quinto requisito objetivo en cuanto a la cuantía de RT anuales a percibir del club español. No obstante, ¿puede haber deportistas profesionales que puedan seguir disfrutando del régimen de impatriados vigente a 31 diciembre 2014 a los que no se les aplique este requisito y puedan obtener más de 600.000€ anuales del club español? La respuesta es afirmativa. Serán los deportistas profesionales desplazados a España durante el segundo semestre de 2009, que adquieren la residencia fiscal por permanencia en España en 2010, que su primer ejercicio de disfrute del régimen es 2010 y su sexto y último ejercicio de disfrute del régimen es 2015. En consecuencia, en el ejercicio 2016 no habrá ya ningún deportista profesional disfrutando del régimen de impatriados vigente a 31 de diciembre de 2014 no sujeto a esta limitación cuantitativa, cuyo incumplimiento determinará la exclusión del mismo del régimen de impatriados.

No obstante, si bien según la antigua letra f) del art. 93 de la LIRPF habrá que estar a las retribuciones previsibles para ejercitar la opción por este régimen, la doctrina⁶⁹ recalca que su verdadero disfrute vendrá determinado por las retribuciones realmente obtenidas por el deportista profesional, independientemente de su previsibilidad. De ahí que, en el supuesto de que las retribuciones efectivamente derivadas de esa relación laboral especial resultaran no exceder del límite de los 600.000€ anuales en el ejercicio de adquisición de la residencia fiscal por permanencia en España, no habría impedimento legal para que el deportista profesional ejercitara la opción por el régimen de impatriados; siempre que no hubiera transcurrido el plazo reglamentario para ello. Y en el supuesto contrario en el que las retribuciones reales del deportista profesional superaran «imprevisiblemente» los 600.000€ anuales una vez ejercitada la opción, tal dato determinaría su clara exclusión del régimen en el periodo impositivo en el que se suceda.

Sobre la operatividad práctica futura del régimen, se ha señalado por la doctrina que con el establecimiento de este límite España ha perdido competitividad fiscal en relación con los recientes tratamientos tributarios para impatriados establecidos recientemente en las legislaciones de los Estados europeos de nuestro entorno, como Portugal o Francia; si bien quienes se resentirán

69. DÍAZ SÚPICO, G. (2010), *op. cit.*, pp. 95-96; ÁLVAREZ BARBEITO, P.; CALDERÓN CARRERO, J.M. (2010), *op. cit.*, pp. 63-68.

serán los clubes españoles que eventualmente contraten a las grandes estrellas del deporte puesto que suelen negociar sueldos «netos» libres de impuestos⁷⁰.

6.4. La tributación por el régimen especial de impatriados

A. IMPATRIADOS: UN RÉGIMEN ESPECIAL DEL IRPF Y NUNCA UNA OPCIÓN DE TRIBUTAR POR IRPF O IRNR

Aunque la redacción original del art. 9.5 de la LIRPF de 1998 y del TRLIRPF de 2004 pudiera haber dado lugar a equívoco al prescribir que las personas físicas que adquirieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrían «*optar por tributar por este Impuesto o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes*», lo cierto es que la opción configurada en el art. 93 LIRPF es otra. El nuevo residente en España no elige tributar por IRPF o por IRNR, sino que tributa siempre por IRPF, opte o no por aplicarse el régimen de impatriados, que no es otra cosa que un régimen especial del IRPF.

B. FISCALIDAD TRAS EL EJERCICIO DE LA OPCIÓN

Así las cosas, ¿en qué consiste en esencia este régimen especial? El deportista profesional impatriado calcula su deuda tributaria de IRPF de acuerdo con las normas del IRNR español, por lo que materialmente tributa como si fuera un no residente; es decir, únicamente por las rentas obtenidas en España (y no por renta mundial), y al TG fijo del IRNR, que a 31 de diciembre de 2014 es del 24'75% (o del 21% si es renta del ahorro). Sin embargo, formalmente, sigue siendo contribuyente del IRPF español. Y ése es el quid del régimen. El deportista profesional acogido al régimen Beckham es residente fiscal en España. De hecho, la AEAT le expedirá un Certificado de Residencia Fiscal en España para que lo oponga a las Haciendas extranjeras para evitar ser gravado por renta mundial. Por tanto, si el deportista profesional obtiene rentas en varios Estados, en principio, consigue no tributar por renta mundial y a TG progresivos en ningún Estado. España, como Estado de Residencia, era el único (en principio) con derecho a sujetarlo por renta mundial y, no sólo renuncia a hacerlo, sino que trata de impedir que otros Estados lo hagan; convirtiéndose en el «paraguas fiscal» del deportista profesional. Así, éste consigue tributar en cada Estado donde obtenga rentas únicamente por las rentas obtenidas en él y a un TG fijo que oscila, en función del Estado del que se trate, entre un 20-25%. Ahora bien, como regla general, podrán surgir problemas, dado que el único Certificado de Residencia Fiscal en España que la AEAT viene obligada reglamentariamente a expedir es el que se la reconoce a efectos internos, pero no el que se la certifica e efectos del Convenio, al incumplir los impatriados el

70. FALCÓN Y TELLA, R. (2009), *op. cit.*, pp. 7-10; ÁLVAREZ BARBEITO, P.; CALDERÓN CARRERO, J.M. (2008), Reflexiones sobre el régimen especial de los impatriados en el IRPF, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 309, pp. 47-48; GOROSPE OVIEDO, J.I. (2010), *op. cit.*, disponible en westlaw, p. 5.

segundo requisito del art. 4.1 de la mayoría de los CDIs suscritos por España para ser residente en España a efectos del CDI: estar sujeto en España por renta mundial. Por ello, si el CDI suscrito por España sigue al MCOCDE en cuanto al concepto de residencia a efectos del Convenio (art. 4.1), el CDI no será de aplicación al deportista profesional impatriado, salvo que pueda considerarse residente del otro Estado Contratante a efectos del Convenio.

No obstante, la LIRPF no ofrece este régimen a perpetuidad, sino durante seis periodos impositivos: el del cambio de residencia fiscal a España y los cinco siguientes, salvo renuncia o exclusión del mismo. Y según el art. 115 del RIRPF, el ejercicio impositivo de adquisición de la residencia fiscal española, una vez desplazado a territorio español, será el primer año natural en el que el deportista profesional permanezca en España más de 183 días.

C. DIFERENCIAS ENTRE EL IRPF Y EL IRNR A LA LUZ DE CONTENIDO DEL RÉGIMEN APLICABLE AL IMPATRIADO DEL ART. 114 DEL RIRPF

Comoquiera que el deportista profesional acogido al régimen especial de impatriados ejercitando la opción en la declaración de la DT 17.º LIRPF va a calcular su deuda tributaria conforme a las normas del IRNR correspondientes a las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimientos permanente (arts. 24-33 TRLIRNR) vigentes a 31 de diciembre de 2014, a la hora de ejercitar esta opción deberá ser consciente de varias cuestiones respecto del régimen general del IRPF vigente a partir del 1 de enero de 2015:

Primera. Sobre la renta sometida a tributación por el art. 93 de la LIRPF. Pese a ser ambos Impuestos directos que gravan la renta, el IRPF genera tributación por renta mundial; mientras que el IRNR únicamente somete a tributación las rentas obtenidas en España. Ésta sería la principal ventaja para los deportistas profesionales impatriados que generen gran volumen de rentas de fuente extranjera. Así, en el caso de que los RT que obtenga en el extranjero a raíz del contrato laboral que le trajo a España no superen el 15% de todos los RT anuales –provengan o no de él–, tanto tales RT extranjeros (como el resto de rentas de fuente foránea que eventualmente hubiera obtenido) quedarán libres de impuestos en España.

Segunda. Sobre la no integración y compensación de las rentas gravables por el art. 93 de la LIRPF. En el IRNR, al ser un tributo de devengo instantáneo, se tributa de forma separada por cada renta obtenida en España, sin que sea posible compensación alguna entre aquéllas. Ésta es una de las desventajas sobre el régimen general del IRPF; ya que al ser un impuesto periódico que grava la obtención de renta mundial durante el año natural, cada clase de renta anual se integra y compensa, primero, entre sí, y después por grupos (Renta General y Renta del Ahorro), con las condiciones y especialidades que establecen los arts. 47-49 de la LIRPF.

Tercera. Sobre la aplicación de las imputaciones de renta o ficciones de la LIRPF por el art. 93 de la LIRPF. Si bien le será plenamente aplicable la imputación de rentas inmobiliarias al estar prevista en el art. 24.5 del TRLIRNR; no se le aplicará el régimen especial de imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen del art. 92 de la LIRPF, simplemente porque tal régimen no se prevé en el IRNR; lo que le puede suponer un ahorro fiscal importante al deportista profesional impatriado.

Cuarta. Sobre la determinación de la cuantía de la renta sometida a gravamen o determinación de la BI por el art. 93 de la LIRPF. Debe tenerse en cuenta que el IRNR es un impuesto: 1) sobre los rendimientos brutos, por lo que no existen gastos deducibles ni reducciones que practicar, frente al IRPF que es un impuesto sobre los rendimientos netos; y 2) objetivo, por lo que las circunstancias personales (edad y grado de discapacidad) y familiares (número, edad y grado de discapacidad de los ascendientes y/o descendientes a cargo del contribuyente) no se tienen en cuenta a la hora de calcular la renta gravable, frente al IRPF que establece una serie de cuantías fijas como mínimo personal y familiar que quedan gravadas a tipo 0. Además, únicamente en el IRPF serán reducibles las aportaciones especiales y generales realizadas por el deportista profesional a la MDP o a cualquier otro sistema de previsión social complementaria bonificado en el IRPF.

Quinta. Sobre el TG a aplicar según el art. 93 de la LIRPF. Si se acoge al régimen de impatriados, cada obtención de renta en España quedará gravada al tipo fijo general del IRNR vigente a 31 de diciembre de 2014 del 24'75%; o al 21% si se trata de la denominada Renta del Ahorro. Ésta es una de las principales ventajas del régimen de impatriados frente al IRPF general. Y ello porque el IRPF es un impuesto dual. En él, la denominada «Renta General» (donde se integran todas las rentas activas del CYTE, incluidos los RT) se grava a tipos progresivos, que pueden llegar en 2016 (aunando el TG estatal y el TG autonómico) hasta el 48% en función de la CA de residencia del contribuyente. Y la denominada «Renta del Ahorro» se grava a tipos pseudo progresivos en 2016: los 1.ºs 6.000€ de rentas netas pasivas tributan al 19%, el exceso hasta 50.000€ al 21%, y el exceso a partir de 50.000€ al 23%.

Sexta. Sobre las deducciones en la cuota aplicables según el art. 93 de la LIRPF, que será únicamente la deducción en la cuota por donativos regulada en el art. 68.3 de la LIRPF.

D. ASPECTOS PROCEDIMENTALES DE LA DECLARACIÓN DEL IRPF POR EL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS. MODELO 150

Los contribuyentes del IRPF sometidos a este régimen especial quedan obligados a declarar siempre, aunque su cuota diferencial sea cero, utilizando un modelo especial, el modelo 150, aprobado en el Anexo I de la Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo, que tras la modificación de DF 1.º de la Orden HAP/2783/2015, de 23 de diciembre, pasa a denominarse: Modelo

150 «de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español vigente con anterioridad a 1 de enero de 2015»⁷¹. El plazo para la presentación del modelo 150 será el mismo que apruebe anualmente con carácter general para la declaración del IRPF.

E. OTRAS REPERCUSIONES DEL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS

a) Obligación de retener únicamente por las rentas obtenidas en España y de acuerdo con las normas del IRNR. Según la nueva DT 17.º LIRPF, las personas que opten por continuar en el régimen de impatriados vigente a 31 de diciembre de 2014, deberán aplicar *«los tipos de gravamen previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en vigor en esta última fecha, sin perjuicio de lo dispuesto en materia de retenciones en el primer párrafo de la letra f) del artículo 93.2 de esta Ley»*. Y este artículo prescribe que *«Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de acuerdo con la normativa del Impuesto de la Renta de no Residentes»*. Por ello, únicamente deberán sujetarse a retención las rentas obtenidas en España. Y se deberá retener, ex art. 31.2 del TRLIRNR, *«una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este Impuesto sin establecimiento permanente»*, por lo que, ex art. 31 del TRLIRNR, el tipo de retención será el vigente a 31 de diciembre de 2014: del 24'75% (o del 21%, si son rentas del ahorro obtenidas en España), y la base de retención será el importe íntegro de la renta española obtenida. Todo ello muestra que, a no ser que el deportista realice donativos desgravables por el art. 68.3 de la LIRPF, ingresará la totalidad de su deuda tributaria de IRPF vía retenciones. Así, en principio, será el club o entidad deportiva residente en España la que deberá retener por los RT obtenidos en España que le pague al deportista profesional, tanto si le contrata ex novo como si el empleador sigue siendo una entidad deportiva cedente no residente en España que le ordena el desplazamiento.

b) Obligación de retención en caso de transmisión de bienes inmuebles situados en España por parte de deportistas profesionales impatriados. De acuerdo con el art. 114.5 del RIRPF —que se remite expresamente al art. 25.2 del TRLIRNR—, el adquirente deberá practicar una retención del 3% de la contraprestación acordada en concepto de pago a cuenta del IRPF del deportista profesional impatriado transmitente del bien inmueble situado en España; salvo que se trate de aportaciones de bienes inmuebles en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en España.

c) Requisito reglamentario adicional del régimen de impatriados: No haberse acogido al procedimiento especial para determinar los pagos a cuenta

71. A diferencia de las personas acogidas al nuevo régimen de impatriados vigente a partir del 1 de enero de 2015, que deben presentar el modelo 151 aprobado por la Orden HAP/2783/2015, de 23 de diciembre.

de los RT de acuerdo con el IRPF en el año del cambio de residencia fiscal a España del art. 99.8 de la LIRPF. Debido al no fraccionamiento del periodo impositivo del IRPF español en caso de cambio de residencia fiscal y a que una persona física no sabrá si es residente o no residente en España (y, por tanto, contribuyente del IRPF o del IRNR, respectivamente) hasta el 31 de diciembre del año del desplazamiento a España, en el supuesto de que a un club o entidad deportiva residente en España se desplace laboralmente un deportista del extranjero, aquél quedará obligado a retenerle por los RT que le pague, pero ¿por IRNR o por IRPF? Pues bien, desde el ejercicio 2001, la LIRPF posibilita retener los RT de acuerdo con las normas del IRPF en el año del cambio de residencia fiscal a España desde el mismo momento del desplazamiento a territorio español. Así, si el deportista profesional se acoge a este procedimiento presentando el Modelo 147 y obtiene un Certificado de la AEAT que acredita el cambio de residencia fiscal a España a efectos de retenciones, no podrá acogerse al régimen de impatriados.

d) Repercusiones del régimen de impatriados en el IP. El art. 93 de la LIRPF prescribe que el contribuyente impatriado quedará sujeto por obligación real en el IP, lo que supone tributar en España únicamente por el patrimonio neto sito en España del que sea titular el deportista profesional impatriado a 31 de diciembre, en lugar de hacerlo por patrimonio neto mundial como los demás residentes en España.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ DE LINERA GRANDA, P. (2007), «Impatriados» en el deporte y derechos de imagen, *Revista Jurídica del Deporte*, n.º 20, pp. 2, pp. 445-448.
- ÁLVAREZ BARBEITO, P.; CALDERÓN CARRERO, J.M. (2008), Reflexiones sobre el régimen especial de los impatriados en el IRPF, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 309, pp. 3-56.
- ÁLVAREZ BARBEITO, P.; CALDERÓN CARRERO, J.M. (2010), «La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados», La Coruña, Ed. Netbiblo, 222 págs.
- ALONSO MURILLO, F (2001), Las aportaciones y prestaciones de la Mutualidad de Deportistas en el IRPF, *Revista de Información Fiscal*, n.º 43, pp. 33-63.
- ALVAREZ BARNEITO, P.; CALDERÓN CARRERO, J.M. (2008), Reflexiones sobre el régimen especial de los impatriados en el IRPF, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 39, pp. 3-56.
- ARRIBAS LEÓN, M. (2011), Régimen fiscal de las aportaciones y las prestaciones a la Mutualidad de Previsión Social de Deportistas Profesionales, *Revista Jurídica del Deporte*, n.º 32, pp. 135-152.

13. La fiscalidad del deporte profesional: los deportistas profesionales

- BUSTOS BUIZA, J.A. (2002), Trabajadores en el extranjero (desplazados y expatriados). Aspectos fiscales, laborales y de Seguridad Social, Madrid, Ed. Francis Lefebvre.
- CHICO DE LA CÁMARA; P. (2006), Los regímenes tributarios especiales que concede nuestro sistema tributario a los deportistas para favorecer la generación de renta en nuestro país, *Revista Jurídica del Deporte*, n.º 17, pp. 159-168.
- CHICO DE LA CÁMARA; P.; GALÁN RUÍZ, J. (2009), Capítulo XVI. Los tributos en el deporte, En: PALOMAR OLMEDA, A.; TEROL GÓMEZ, R. et al., *El deporte en la jurisprudencia*, Pamplona, Ed. Thomson Reuters. Aranzadi, pp. 1133-1180.
- CHICO DE LA CÁMARA; P.; GONZÁLEZ DEL RÍO, J.M. (2008), La exención en el IRPF de las indemnizaciones por despido del deportista profesional, *Revista Jurídica del Deporte*, n.º 24, pp. 85-91.
- CHICO DE LA CÁMARA; P. (2011), Actualidad tributaria de jurisprudencia y doctrina administrativa en materia deportiva, *Revista Jurídica del Deporte*, n.º 33, pp. 255-260.
- DE PABLO VARONA, C. (2008), El régimen fiscal para deportistas profesionales («impatriados») y la aplicabilidad de las exenciones establecidas en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, *Revista Jurídica del Deporte*, n.º 23, pp. 237-245.
- DÍAZ SÚPICO, G. (2010), Una vuelta de tuerca a la «Ley Beckham», *Quincena Fiscal*, n.º 4, pp. 93-95, disponible en westlaw (BIB 2010, 174).
- Documentación oficial de la MDP disponible en <http://mutualidad-deportistas.org/download/>
- FALCÓN Y TELLA, R. (2009), Modificaciones en el régimen de los nuevos residentes: España (ley Beckham), Portugal y el Reino Unido, *Quincena Fiscal*, n.º 21, pp. 7-10, disponible en westlaw (BIB 2009, 1832).
- GALAPERO FLORES, R. (2007), Calificación de los rendimientos obtenidos por una sociedad no residente en España de una sociedad residente en territorio español por la cesión de uso de los derechos de imagen de un deportista (Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 7, de 19 de febrero de 2009, *Revista Jurídica del Deporte*, n.º 20, pp. 253-263.
- GARCÍA NOVOA, C. (2015), La reforma fiscal y el mundo del fútbol, *Revista Jurídica del Deporte*, n.º 47, pp. 47-85.
- GONZÁLEZ CUELLAR, M.L.; ORTIZ CALLE, E. (2008), La fiscalidad de los planes de pensiones y seguros de vida de los deportistas profesionales, *Revista Jurídica del Deporte*, n.º 22, pp. 85-107.

- GOROSPE OVIEDO, J.I. (2006), Cesión de jugadores de fútbol y rescisión del contrato por voluntad unilateral del jugador: una aproximación a su tributación, *Revista Jurídica del Deporte*, n.º 18, pp. 515-520.
- GOROSPE OVIEDO, J.I. (2010), Los regímenes opcionales de «impatriados» y de no residentes en la imposición sobre la renta, *Quincena Fiscal*, n.º 7, pp. 15-48, disponible en *westlaw* (BIB 2010, 434).
- JIMÉNEZ COMPAREID, I. (2009), Fiscalidad de artistas y deportistas: últimos avances jurisprudenciales sobre el tratamiento de la explotación comercial de la propia imagen y otros negocios jurídicos, *Revista Jurídica del Deporte*, n.º 26, pp. 405-415.
- LANDA AGUIRRE, I. (2004), Los derechos de explotación de la imagen, los deportistas y la opción de tributación en el impuesto sobre la renta de los no residentes, *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 14, pp. 21-23.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. et al. (2008), *Fiscalidad y Deporte*, 1.º ed., Sevilla, Ed. Junta de Andalucía. Comsejería de Turismo, Comercio y Deporte, 592 págs.
- LITAGO LLEDÓ, R. (2006), El IRPF de los trabajadores extranjeros temporalmente residentes en España, *Tribuna Fiscal*, n.º 184, pp. 14-27.
- MACHANCOSSES GARCÍA, E. (2013) Límite a la economía de opción como freno a la erosión recaudatoria en general y al fraude fiscal internacional en particular: defensa de la regla de tributación compartida en los CDI, *Crónica Tributaria*, Boletín de Actualidad, n.º 2/13, pp. 3-16
- MAGRANER MORENO, F. (2012), La imposición sobre las rentas obtenidas en España por artistas y deportistas, Valencia, Ed. Tirant Lo Blanch, 280 págs.
- MARTÍN-ABRIL Y CALVO, D. (2004), El nuevo régimen de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes o régimen de impatriados, *Carta Tributaria*. Monografías, n.º 16, pp. 3-22
- MATA RODRÍGUEZ, M. (1999), IRPF y el nuevo Impuesto sobre la Renta de No Residentes: tratamiento fiscal de las retribuciones pagadas en España a los trabajadores trasladados, destinados o desplazados al extranjero, *Quincena Fiscal*, n.º 22, pp.35-46.
- MARTÍNEZ CARRASCO, J.M. (2007), El régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados en el Ley 35/2006 del IRPF, *Quincena Fiscal*, n.º 12, disponible en *Westlaw* (BIB 2007, 1001).
- MARTÍNEZ MICÓ, J.G. (2009), Cesión de los derechos de imagen de los futbolistas: calificación tributaria de las retribuciones satisfechas por el Club a las sociedades cesionarias, *Revista Jurídica del Deporte*, n.º 25, pp. 61-70.
- ORTIZ CALLE, E. (2009), Las rentas derivadas de la cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales: su discutida calificación jurídica, *Revista Jurídica del Deporte*, n.º 26, pp. 113-126.

13. *La fiscalidad del deporte profesional: los deportistas profesionales*

- PLAZA DE DIEGO, M.A. (2005), *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Espacial referencia a los deportistas profesionales*, Madrid, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 221 págs.
- RELEA SARABIA, A. (2006), «La indemnización por despido en el caso de deportistas. Su discutida exención fiscal», *Quincena Fiscal*, n.º 9, pp. 43-47.
- ROQUETA BUJ, R. (2011), *Los deportistas profesionales. Régimen jurídico laboral y de Seguridad Social*, Valencia, Ed. Tirant Lo Blanch, 564 págs.
- SALA GALVAÑ, G. (2014), *La Mutualidad de Deportistas Profesionales y el denominado «deporplan»: su régimen financiero y tributario*, *Revista Jurídica del Deporte*, n.º 43, pp. 167-205.
- SALA GALVAÑ, G. (2014), *Análisis del régimen fiscal de impatriados aplicado a los deportistas profesionales (art. 93 LIRPF)*, *Tribunal Fiscal*, n.º 273, pp. 20-41.
- TERRASA MONASTERIO, M.; FUSTE AGUILAR, J. (2011), *La tributación internacional del artista y del deportista en el marco del modelo de convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el desarrollo Económico*, *Revista Jurídica del Deporte*, n.º 31, pp. 91-114, disponible en westlaw (BIB 2011, 90).