

LA POLÍTICA FISCAL COMO INSTRUMENTO PARA EL FOMENTO DEL DEPORTE: ANÁLISIS CRÍTICO Y ALTERNATIVAS

RAFAEL J. SANZ GÓMEZ Y ALFONSO SANZ CLAVIJO ¹

*Departamentos Derecho Financiero y Tributario
Universidades de Sevilla y Huelva*

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. BENEFICIOS FISCALES A LOS «DEPORTISTAS» EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL. 2.1. La exención de las ayudas a los deportistas de alto nivel en el artículo 7 m) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 2.2. El régimen de impatriados en el IRPF: la Ley Beckham. 3. LA POLÍTICA FISCAL COMO INSTRUMENTO PARA EL FOMENTO DEL DEPORTE. 3.1. El fundamento constitucional: el artículo 43.3 CE. 3.2. El carácter profesional o amateur como criterio en la determinación del modelo de tributación de deportistas. 4. CONCLUSIONES

1. INTRODUCCIÓN

Los debates parlamentarios sobre la supresión o modificación del llamado régimen de «impatriados», sumados al hecho de que la característica más visible del mismo sea que determinados futbolistas «estrella» se han beneficiado de él, nos mueven a realizar un breve estudio de los principales incentivos que el sistema tributario español ofrece a los deportistas, para analizar sus virtudes y deficiencias, también mediante breves referencias a otros ordenamientos europeos, así como a reflexionar sobre cuál sea la manera más adecuada de dar cumplimiento, desde la normativa tributaria, al mandato constitucional de fomento del deporte.

¹ Rafael J. Sanz Gómez es investigador en formación (FPU) de la Universidad de Sevilla. Ha elaborado los apartados 1, 2.1 y 3.1 del presente trabajo. Alfonso Sanz Clavijo es investigador de la Universidad de Huelva y Doctor en *Diritto Tributario Europeo* por la *Università di Bologna*. Ha elaborado los apartados 2.2 y 3.2 del presente trabajo. El apartado 4 es común. Los comentarios dirigidos a rsanz@us.es y alfonso.sanz@dpub.uhu.es serán bienvenidos. Los autores agradecen asimismo la ayuda prestada por el profesor Jacques Malherbe, de la Université catholique de Louvain, a la aproximación al régimen de impatriados vigente en Bélgica.



2. BENEFICIOS FISCALES A LOS «DEPORTISTAS» EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

2.1. La exención de las ayudas a los deportistas de alto nivel en el artículo 7.m) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La tutela y control del deporte de alto nivel corresponde al Consejo Superior de Deportes, en colaboración con las Federaciones y las Comunidades Autónomas. La Ley del Deporte prevé toda una serie de medidas para su promoción, pero ninguna de carácter fiscal, dejando autonomía en este ámbito a la normativa tributaria específica. El principal incentivo se encuentra en el artículo 7.m) de la Ley del IRPF, por el cual estarán exentas las ayudas de contenido económico «para la formación y tecnificación deportiva»² de los deportistas de alto nivel, ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o el Comité Olímpico Español.

La norma fue introducida por la LIRPF/1998 y mantiene su redacción en lo básico. Su desarrollo se contiene en el artículo 4 del RIRPF, que estableció un límite para la ayuda de, inicialmente, cinco millones de pesetas anuales (30.050'60 euros) y que el Reglamento vigente, de 2007, ha elevado hasta 60.100 euros anuales. Existen dos cuestiones de interés sobre la exención: en el ámbito objetivo, el tipo de ayudas a que se aplica y la financiación de las mismas; en el subjetivo, la residencia de los beneficiarios.

En lo primero, cabe apuntar desde el primer momento que el desarrollo reglamentario y la práctica de la Administración constituyen una limitación de la Ley. Ésta sólo exige que las ayudas exentas se ajusten a los programas del Consejo Superior de Deportes. El RIRPF, sin embargo, afirma que la financiación deberá *proceder, directa o indirectamente*, del Consejo Superior de Deportes, la Asociación de Deportes Olímpicos y los Comités Olímpico y Paralímpico Español³. Según el tenor literal del RIRPF, por tanto, los fondos de origen privado concedidos en el marco de programas oficiales no estarán exentos⁴. También según dicha literalidad, es dudoso que lo estén las becas concedidas por las Comunidades Autónomas, aunque en este caso existe el argumento de

² Artículo 4 RIRPF y Resolución de la Dirección General de Tributos de 25 de octubre 2001, consulta núm. 1916-01.

³ La inclusión del Comité Paralímpico Español y de la Asociación de Deportes Olímpicos por vía reglamentaria están justificadas. En el primer caso, existe cobertura legal en la Ley del Deporte, que reconoce al Comité Paralímpico la misma naturaleza y funciones análogas a las del Comité Olímpico Español, además de extender el régimen tributario del segundo al primero. Véanse los apartados 6 y 7 del artículo 48 de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte; así como LASARTE ÁLVAREZ, J. y otros (coord.), *Deporte y fiscalidad*. Sevilla: Consejería de Turismo, Comercio y Deporte. Junta de Andalucía, 2008, págs. 227-228. Respecto al ADO, «es la fórmula a la que acude el Consejo Superior de Deportes para organizar los programas dedicados al deporte de alto nivel» (CORCUERA TORRES, A., «La exención de los deportistas de alto nivel en la nueva Ley del IRPF». *Revista Jurídica de Deporte*, núm. 2, 1999, pág. 41).

⁴ LASARTE ÁLVAREZ, J. y otros (coord.), *Deporte y fiscalidad*. Sevilla: Consejería de Turismo, Comercio y Deporte. Junta de Andalucía, 2008, pág. 244.



que la Ley del Deporte prevé la colaboración de éstas en la promoción del deporte de alto nivel⁵. Estos problemas deben solucionarse mediante una interpretación flexible del RIPRF, entendiendo que lo que exige es que los fondos de cualquier origen «pasen por el filtro» de los organismos oficiales⁶.

Los fondos procedentes de dichos organismos oficiales y que se entreguen a través de otras entidades deberían considerarse exentos incluso atendiendo a la redacción del Reglamento, puesto que éste se refiere a fondos que provengan «directa o indirectamente» de las entidades que nombra. Sin embargo, también aquí la práctica administrativa ha sido restrictiva. Por ejemplo, la DGT ha rechazado aplicar la exención a unos fondos entregados a las Universidades por el Consejo Superior de Deportes, con destino a programas de ayudas a deportistas universitarios, afirmando que serían las Universidades las receptoras de estas cuantías⁷. Debe estimarse, por el contrario, que se trata de un caso muy claro de fondos públicos entregados indirectamente a los deportistas⁸ que debería sin duda beneficiarse de la exención.

En cuanto al ámbito subjetivo de la misma, los deportistas de alto nivel se definen en el Real Decreto 971/2007, de 13 de julio⁹. A diferencia de otros países¹⁰, España excluye de los beneficios tributarios a otras personas que trabajan en el ámbito del deporte, como árbitros o entrenadores.

Podrán calificarse como deportistas de alto nivel tanto los residentes como los no residentes; pero quien tribute por IRNR no podrá beneficiarse de la exención, afirma-

⁵ El artículo 51 de la Ley del Deporte afirma que «El Consejo Superior de Deportes ejerce la tutela y el control del deporte de alto nivel, acordando con las Federaciones deportivas españolas, y, en su caso, con las Comunidades Autónomas, los programas y planes de preparación que serán ejecutados por aquellas». Sobre el supuesto andaluz, LASARTE ÁLVAREZ, J. y otros (coord.), *Deporte y fiscalidad*. Sevilla: Consejería de Turismo, Comercio y Deporte. Junta de Andalucía, 2008, págs. 243-244.

⁶ CORCUERA TORRES, A., «La exención de los deportistas de alto nivel en la nueva Ley del IRPF». *Revista Jurídica de Deporte*, núm. 2, 1999, pág. 41.

⁷ Resolución de la Dirección General de Tributos de 21 de enero de 2003, contestación a la consulta 0067-03.

⁸ LASARTE ÁLVAREZ, J. y otros (coord.), *Deporte y fiscalidad*. Sevilla: Consejería de Turismo, Comercio y Deporte. Junta de Andalucía, 2008, pág. 245; y CORCUERA TORRES, A., «La exención de los deportistas de alto nivel en la nueva Ley del IRPF». *Revista Jurídica de Deporte*, núm. 2, 1999, págs. 42-43.

⁹ El Reglamento del IRPF se refiere al Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre; pero éste ha sido derogado por el que se cita. Para un estudio más detallado de este requisito, nos remitimos a CORCUERA TORRES, A., «La exención de los deportistas de alto nivel en la nueva Ley del IRPF». *Revista Jurídica de Deporte*, núm. 2, 1999, págs. 20-37.

¹⁰ En Bélgica, por ejemplo, los árbitros en competiciones deportivas; así como los preparadores, entrenadores y utileros, someterán a un gravamen del 33 por 100 la totalidad de sus «rendimientos profesionales» (concepto equivalente, a grandes rasgos, a los rendimientos del trabajo y de actividades económicas de la normativa española), siempre que éstos tengan carácter accesorio frente a otros rendimientos de este tipo que obtenga el contribuyente (véase el artículo 171.1.º, letra i, del *Code des Impôts sur les Revenus*; y CLAUWERS, G. y otros, *Le Courrier Fiscal*, núm. especial 1-2-3, 2008).



ción que incluye a los residentes se acojan al régimen de impatriados¹¹. Los residentes en otro país de la Unión Europea que, por obtener el 75 por 100 de su renta en España, opten por tributar por el IRPF, sí podrán aplicar la exención. Finalmente, cabe destacar que el RD 971/2007 afirma que no podrán alcanzar la condición de deportista de alto nivel los deportistas que «tengan su residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal». Aunque el residente que se traslade a un paraíso fiscal mantendrá su residencia en España a efectos del IRPF durante el período impositivo en curso y otros cuatro, la interpretación más conforme con la finalidad antielusiva de la norma es que desde el momento en que un deportista se traslade a un paraíso fiscal perderá la condición de deportista de alto nivel y también, consiguientemente, el derecho a exención.

Otra norma tributaria específicamente aplicable a los deportistas, en este caso a todos los profesionales, es la prevista en la disposición adicional undécima de la Ley del IRPF, que adapta los sistemas de previsión social complementarios a las particularidades de los deportistas profesionales. El régimen es más beneficioso, por ejemplo, en los límites de la reducción que podrá aplicarse (24.250 euros en el régimen de deportistas, o el 100% de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas netos; frente a un máximo de 10.000 euros, o el 30% de los mencionados rendimientos, en el régimen general). El objetivo de la norma es incentivar la concertación de planes de previsión social, atendiendo a la duración especialmente breve de la carrera deportiva.

2.2. La reforma del régimen de impatriados: ¿El fin de la Ley Beckham?

La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, introdujo un nuevo apartado 5 en el artículo 9 LIRPF/1998. En tal precepto se albergaba un régimen tributario especial para los trabajadores desplazados a España —en adelante, régimen de impatriados—.

El régimen de impatriados se regula actualmente en el artículo 93 LIRPF y supone, principalmente, que los trabajadores desplazados a España —y que en razón de tal desplazamiento por motivos laborales adquieran la residencia fiscal— tributen como si se fuesen no residentes. En otras palabras:

- (i) Que estén sujetos a gravamen en España sólo por las rentas de origen español.
- (ii) Que tales rentas, independientemente de cual sea su cuantía, estén sometidas a una imposición no progresiva, aplicándoseles un tipo fijo que con carácter general es del 24% —excepto los dividendos, intereses y ciertas ganancias patrimoniales que, como en el IRPF, tributan actualmente al 18%—¹².

¹¹ LASARTE ÁLVAREZ, J. y otros (coord.), *Deporte y fiscalidad*. Sevilla: Consejería de Turismo, Comercio y Deporte. Junta de Andalucía, 2008, pág. 235: los impatriados, «siendo residentes en nuestro territorio nacional pueden ejercer la opción de tributar por el IRNR, en cuyo caso no podrán beneficiarse de la exención otorgada por la Ley del IRPF».

¹² Se hace notar que los trabajadores residentes «ordinarios» que ingresen aproximadamente 55.000 € anuales tributan ya a un tipo de gravamen efectivo del 24%, pudiendo alcanzar, a medida que aumenten sus rendimientos y rentas, un tipo de gravamen máximo del 43%.



La regulación del régimen de impatriados, que se mantuvo *grossa modo* tanto en el TRLIRPF/2004 como en la actual LIRPF, será objeto de reforma por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, reforma que *trae causa del mundo del deporte*¹³ y en virtud de la cual se establece un límite de ingresos anuales *previsibles* de 600.000 € para que el trabajador desplazados pudiera aplicar este régimen.

En principio, en coherencia con otros regímenes de impatriados de países del entorno, el régimen español fue ideado para incentivar la contratación de trabajadores cualificados que posibiliten el desarrollo de actividades económicas de gran valor añadido. Así, siendo presupuesto de su aplicación la adquisición de la residencia fiscal, se esperaba que con el desplazamiento de estos trabajadores, posteriormente, las empresas contratantes se trasladaran a España o situaran en este país centros de decisiones.

No discutiéndose la idoneidad de este objetivo, no es menos cierto que en los últimos años un número representativo de deportistas profesionales, que perciben sueldos de millones de euros, viene aplicando provechosamente el régimen de impatriados — por esta razón, el mismo es popularmente conocido como la Ley *Beckham*—, lo que ha creado un malestar social en torno a este régimen que ha dado lugar a su reciente reforma en los términos expuestos.

Esta modificación del régimen de impatriados se cree que no afectará tanto a la captación de científicos, técnicos, ejecutivos, etc., pues «Hay mucho directivo medio extranjero al que no le afectará, pero los más cualificados, que pueden estar en torno al 10% [...] sí pueden perder interés por venir a trabajar aquí»¹⁴, sin embargo, repercutirá decisivamente al atractivo de España como destino de deportistas profesionales¹⁵. Al menos para los contratos que se puedan celebrar desde el 1 de enero de 2010, pues los acuerdos precedentes seguirán rigiéndose por el actual régimen de impatriados.

Esta circunstancia ha generado en la doctrina no pocas dudas sobre la constitucionalidad del régimen de impatriados desde el punto de vista de la igualdad y así, por todos, DE PABLO VARONA considera que «Sobra decir que el régimen especial lesiona el principio de igualdad» (DE PABLO VARONA, C.: «El régimen fiscal para deportistas desplazados («impatriados») y la Renta de los No Residentes». *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 23, 2008-2, página 239).

¹³ En efecto, el Diputado HERRERA TORRES (Grupo Parlamentario ERC-IU) señalaba en la tramitación parlamentaria de la reforma del régimen de impatriados que el motivo perseguido con la misma era «acabar con la Ley Beckham, acabar con ese privilegio de algunos jugadores que tributan como si fuesen mileuristas; esos galácticos mileuristas, que tributan al 24 por ciento pese a que tienen sueldos millonarios» (Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados correspondiente a la sesión plenaria número 111 celebrada el 10 de noviembre de 2009, página 9).

¹⁴ Véase la opinión de BÁRBARA PARDO DE SANTAYANA, socio de Ernst & Young, sobre el alcance de la reforma del régimen de impatriados en «Hacienda pone la lupa sobre 200 ejecutivos con la «Ley Beckham»» en *Cinco Días*, fecha 5 de noviembre de 2009.

¹⁵ En este sentido, JULIO SENN y FÉLIX PLAZA, socios de Garrigues, apuntan respectivamente que «Estamos ante una medida puramente política que afectará a la estabilidad del deporte», cuyo «principal error de cálculo estriba en no aprovechar el nicho de mercado que España había encontrado en el negocio del deporte» («Fuera de juego en la «Ley Beckham» en *Negocio*, fecha 26 de noviembre de 2009).



Hechas estas consideraciones, surge entonces el interrogante acerca de la oportunidad de esta reforma y sus posibles repercusiones para los deportistas profesionales.

En primer lugar, a diferencia de los regímenes de otros países¹⁶, la aplicación del régimen de impatriados a los deportistas en España es posible sólo porque la configuración de sus presupuestos permite que el mismo sea disfrutado por cualquier trabajador desplazado, sin ulteriores requisitos en cuanto a la cualificación del mismo.

De esta forma, aunque mal y tarde, la reforma del régimen de impatriados —que no se ideó pensando en los deportistas profesionales, sino en trabajadores con otro tipo de cualificación¹⁷— es una decisión que, pese a carecer de efectos recaudatorios, debe reputarse comprensible y aceptable, pues con el límite cuantitativo que ésta consagra se podría evitar que sujetos pasivos que no debieran beneficiarse se apliquen las ventajas fiscales que el mismo comporta. Entre ellos se entiende que debe situarse necesariamente a los 43 futbolistas profesionales¹⁸ que, de aplicarse «retroactivamente» la reforma del régimen de impatriados, no podrían beneficiarse del mismo por superar sus ingresos

¹⁶ A título de ejemplo, los regímenes de impatriados de Holanda y Suecia se aplican sólo a trabajadores desplazados que posea una cualificación profesional que no se existe o es difícil de encontrar. En Portugal, en cambio, la aplicación del régimen exige que se trate de actividades de carácter científico, artístico o técnico de alto valor añadido... circunstancia cuya definición compete al gobierno. En Bélgica, se ha eliminado el régimen que permitía tributar al 18% a los deportistas que se desplazaran al territorio belga para competir en las divisiones superiores de determinados deportes y que mantuvieran un vínculo con sus países de origen (e incluso en este caso debe destacarse que era un régimen distinto del de impatriados, puesto que éste sólo es aplicable a directivos, personal especializado e investigadores). Sobre la transformación del régimen belga, véase «Un régime flambant neuf pour les revenus professionnels des sportifs». *Le Fiscalogues*, núm. 1065, 6 de abril de 2007, pág. 2; y CLAUWERS, G. y otros, *Le Courrier Fiscal*, núm. especial 1-2-3, 2008, págs. 5-6.

¹⁷ Recordaba el Senador RAMIS OTAZUA (Grupo Parlamentario Socialista) que el objetivo del régimen de impatriados «no era en su principio que favorecer la llegada a nuestro país de personas con alto nivel de cualificación, mediante una fiscalidad benevolente, extremo realmente necesario en un país en el que todos estamos comprometidos [...] en la investigación, el desarrollo y la innovación» (Diario de Sesiones del Senado correspondiente a la sesión de la Comisión de Economía y Hacienda de 1 de octubre de 2009, página 18), sin hacerse mención en ningún caso a los deportistas profesionales.

¹⁸ Tanto en la tramitación parlamentaria como en los artículos en la prensa especializada se señala que los beneficiados por el régimen de impatriados en el ejercicio 2008 fueron 1.960, de los cuales sólo 60 declararon rentas por un valor superior a 600.000 €, y entre éstos se cuentan 43 futbolistas. Esta circunstancia ha sido esgrimida por los detractores de la reforma alegando que sólo el 3% de los beneficiados del régimen de impatriados son sujetos pasivos «patológicos» cuyas rentas superan los 600.000 euros.

Esta circunstancia, que legitimaría el vigente régimen de impatriados sin necesidad una reforma como la que se tramita, justificaría igualmente la exclusión de los futbolistas profesionales de la aplicación del mismo, pues, curiosamente, suponen el 75% de los casos «patológicos» que han determinado la reforma. En este sentido, PILAR CAVERO, socio de Cuatrecasas, aboga por «mantener los actuales incentivos sin límites en los sueldos, aunque sea sólo para los extranjeros de sectores productivos que interesan a la economía» y excluyendo a las estrellas extranjeras del fútbol («Hacienda pone la lupa sobre 200 ejecutivos con la «Ley Beckham»» en *Cinco Días*, fecha 5 de noviembre de 2009). Véase también las manifestaciones del Senador PÉREZ BOUZA en el Diario de Sesiones del Senado correspondiente a la sesión de la Comisión de Economía y Hacienda de 1 de octubre de 2009, página 15.



el límite de 600.000 euros instaurados... igualmente, se sostiene que estos deportistas profesionales carecerían de todas formas de una cualificación profesional relativa a la investigación, desarrollo, etc. o que no se exista o sea difícil de encontrar en España, presupuesto que debería informar la aplicación del régimen de impatriados en todo caso.

Finalmente, en cuanto a las repercusiones que puede comportar la reforma del régimen de impatriados, se señala que las mismas son limitadas, al máximo afectarían sólo a un reducidísimo número de deportistas profesionales no significativo y cuyas percepciones superan los 600.000 euros anuales... y se dice afectaría pues, en la medida que este grupo de deportistas negocia sus retribuciones en neto, en realidad la reforma repercutirá sólo a ciertos clubes que, en relación con los contratos que celebren desde el 1 de enero de 2010, deberán soportar un mayor gasto por las retenciones que deberán practicar para pagar los sueldos de sus deportistas de elite ¹⁹.

En definitiva, la reforma del régimen de impatriados determina el fin de la Ley *Beckham* entendida ésta como un instrumento fiscal para la atracción de determinados deportistas de elite; además, tales deportistas no deberían en ningún caso aprovecharse de las ventajas fiscales de los «verdaderos» impatriados pues, a diferencia de éstos, no ostentan una cualificación profesional que los haga merecedor de las mismas... conclusión que encuentra fundamento en el verdadero objetivo del régimen de impatriados y en los precedentes al respecto en el Derecho Comparado.

3. LA POLÍTICA FISCAL COMO INSTRUMENTO PARA EL FOMENTO DEL DEPORTE

3.1. El fundamento constitucional: el artículo 43.3 CE

El deporte es un bien constitucionalmente protegido. En virtud del artículo 43.3 CE, «Los poderes públicos fomentarán la educación sanitaria, la educación física y el deporte. Asimismo facilitarán la adecuada utilización del ocio». El término «deporte», en este contexto, cobra un carácter polisémico ²⁰ y se impregna de los conceptos que lo rodean. Por ejemplo, ha afirmado el Tribunal Supremo que la educación sanitaria y el deporte están relacionados, dado que la protección de la salud «sólo se puede lograr mediante el deporte activo y cuanto más extendido mejor, es decir, mediante el deporte po-

¹⁹ En este sentido, y frente a las opiniones ya vistas de JULIO SENN y FÉLIX PLAZA al respecto, ROBERTO ÁLVAREZ, socio de Cuatrecasas, no ve especiales problemas en la reforma y explica que el único efecto será que «el coste de los fichajes se incrementará para los clubes porque los jugadores vienen con salarios netos y el que soporta el diferencial [correspondiente a la tributación] es el club». A favor de la misma se muestra JOSÉ MARÍA GARAY DE LIÉBANA, Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Barcelona, que apunta que así se pone fin al paraíso fiscal en que se había convertido España para estos impatriados («El fútbol español pierde su atractivo económico» en *Expansión*, fecha 5 de noviembre de 2009).

²⁰ ALLUÉ BUIZA, A., «El deporte como fenómeno jurídico y bien constitucionalmente protegido», en ESPARTERO CASADO, J. (coord.), *Introducción al derecho del deporte*. Madrid: Dykinson, 2009, pág. 64. En este sentido, ha afirmado el Tribunal Supremo que «el concepto de deporte encierra múltiples significados y comprende, también, multiplicidad de fenómenos sociales» [STS de 10 de septiembre de 1991 (RJ 1991\6051), fundamento de Derecho 5].



pular»²¹. También en el ámbito europeo se pone un especial énfasis en los efectos positivos de la práctica popular del deporte. En el Libro Blanco del Deporte, de 2007²², la Comisión Europea estudió el papel que éste tiene en la sociedad, resaltando aspectos como la mejora de la salud, su papel en la educación o en la inclusión social, entre otros.

El fomento del deporte profesional puede coadyuvar a la promoción del deporte popular. Así lo considera la Ley del Deporte, cuyo artículo 6.1 constata que «El deporte de alto nivel se considera de interés para el Estado, en tanto que constituye un factor esencial en el desarrollo deportivo, por el estímulo que supone para el fomento del deporte base». Ésta sería la justificación de los beneficios fiscales a deportistas de alto nivel que reconoce la Ley del IRPF, ya analizados en este trabajo.

Más cuestionable es la conexión entre deporte-espectáculo y deporte de base. En la obra coordinada por LASARTE ÁLVAREZ se afirma que «el deporte activo, fundamentalmente el aficionado y de base, represent[a] una línea de actuación preferente desde un prisma constitucional», lo que no obsta a que se promuevan el deporte de alto nivel e incluso el deporte espectáculo, «aun cuando no cuenten con un respaldo constitucional expreso tan inequívoco y directo»²³.

En efecto, existe una relación (indirecta) entre la promoción del deporte de alto nivel y la promoción del deporte base, ambos orientados a materializar la potencialidad de determinadas facultades humanas. Pero nada de esto puede afirmarse del deporte-espectáculo, cuyo encuadramiento en el ámbito del ocio, por parte de ALLUÉ BUIZA, nos parece plenamente acertado²⁴. Y, desde este punto de vista, no puede considerarse que el régimen de impatriados, en tanto que permita atraer a deportistas de elite a España, pueda justificarse en el deber de los poderes públicos de promover el deporte que se recoge en el artículo 43.3 CE. Con mayor motivo si se considera que estos deportistas muy raramente serían españoles²⁵ y que la promoción de la contratación de deportistas extranjeros puede ir en detrimento de la formación de los nacionales²⁶.

²¹ STS de 23 de marzo de 1988 (RJ 1988\1702), fundamento de Derecho 7.

²² Documento COM(2007) 391 final, Bruselas, 11 de julio de 2007.

²³ LASARTE ÁLVAREZ, J. y otros (coord.), *Deporte y fiscalidad*. Sevilla: Consejería de Turismo, Comercio y Deporte. Junta de Andalucía, 2008, pág. 40.

²⁴ «El deporte espectáculo, que poco tiene que ver con el desarrollo de las capacidades humanas y su plena realización, ni con la cultura y, mucho menos, con la educación, sin embargo es un elemento actual y central del ocio» (ALLUÉ BUIZA, A., «El deporte como fenómeno jurídico y bien constitucionalmente protegido», en ESPARTERO CASADO, J. (coord.), *Introducción al derecho del deporte*. Madrid: Dykinson, 2009, págs. 65-66).

²⁵ Debido a la exigencia de no haber residido durante los diez años anteriores en España [véase el apartado a) del artículo 93 LIRPF] y la brevedad de la carrera deportiva.

²⁶ Así lo consideró el gobierno belga al modificar el régimen tributario existente hasta 2007 (similar al de impatriados), de acuerdo con la Exposición de Motivos de la Ley, que puede encontrarse en *Doc. Parl. Chambre* 2006-2007, núm. 2787/001, págs. 3 y siguientes.



3.2. ¿Es necesario un régimen tributario especial para deportistas?... pero ¿para qué deportistas?

Vistos los beneficios fiscales que el ordenamiento contempla para los deportistas, visto el régimen de impatriados que, no estando previsto específicamente para éstos, podría sin embargo serles de aplicación y, finalmente, determinada cuál es el tipo de actividad deportiva que la CE entiende merecedora de promoción por los poderes públicos, en las líneas que continúan se va a tratar de verificar si los beneficios fiscales existentes colman la exigencia constitucional de promoción del deporte o, en cambio, es necesario un nuevo régimen tributario especial para los deportistas que fomente efectivamente la práctica deportiva, dándose así cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 43.3 CE.

Considerando esta última posibilidad, con motivo de la reforma del régimen de impatriados, en los últimos meses se vienen realizando diversas manifestaciones que abogan por el diseño de un nuevo régimen tributario para deportistas²⁷, régimen en el que, fundamentalmente, debería considerarse el breve periodo de duración de las carreras deportivas, y así establecer los instrumentos normativos necesarios para atemperar los efectos que el principio de progresividad tiene sobre las rentas de los deportistas que se generan y concentran plazo de tiempo muy limitado, para adecuar la tributación de determinadas rentas obtenidas por los deportistas que, no reiterándose en el tiempo, no integran tampoco el concepto de renta irregular, etc.

Igualmente, y teniendo en cuenta lo dicho sobre el efecto distorsionador que el mundo del fútbol profesional tiene en esta materia, se viene señalando implícitamente que el posible régimen tributario resultante no debería diseñarse atendiendo a las prioridades del reducido número de deportistas de elite, sino considerando «otros deportistas que no ganan estas fortunas sino un dinero razonable y su carrera dura 3, 4 ó 5 años»²⁸.

De esta forma, considerando los distintos niveles de práctica de la actividad deportiva que se vienen distinguiendo —aficionado, profesional y de elite—²⁹, parece evidente que un régimen tributario para deportistas que pudiera aprobarse debería estar orientado al sector profesional del mismo, sector en el que concurren las dos variantes en liza: la breve duración de la carrera deportiva y la percepción de retribuciones razonables por esta actividad. Un ejemplo es Bélgica, donde se permite la tributación separa-

²⁷ En diversos artículos en la prensa especializada se ha apuntado esta posibilidad, por todos, quien más explícitamente lo propone es JAVIER HERNÁNDEZ, Departamento Fiscal de Ashurst, en «Un régimen especial para los deportistas» en *Negocio*, fecha 18 de noviembre de 2009. Véase también las opiniones al respecto de los Senadores PÉREZ BOUZA y VILAJOANA I ROVIRA en el Diario de Sesiones del Senado correspondiente a la sesión de la Comisión de Economía y Hacienda de 1 de octubre de 2009, págs. 15 y 17.

²⁸ Senador VILAJOANA I ROVIRA en el Diario de Sesiones del Senado correspondiente a la sesión de la Comisión de Economía y Hacienda de 1 de octubre de 2009, pág. 17.

²⁹ Véase en este sentido la graduación piramidal que de los deportistas realiza DANIEL SANDLER en sus comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE (SANDLER, D., «Artistes and Sportsmen (Article 17 OECD Model Convention)» en *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives* (coord.: MICHAEL LANG), Kluwer Law Internacional, 2008).



da, y a un tipo bonificado, de los rendimientos que los deportistas profesionales obtengan por su actividad³⁰.

A *contrario*, en relación con los deportistas de elite —eminentemente, los futbolistas— no deberían preverse especiales beneficios fiscales, pues, aunque su carrera deportiva pudiera ser corta, lo cierto es que, fruto de la misma, no es poco habitual que éstos inicien una actividad profesional en ocupaciones vinculadas al mundo del deporte (entrenadores, agentes, comentaristas deportivos, etc.). Además, resta inerte el hecho de que el montante de sus percepciones «es suficiente para vivir toda la vida»³¹, por lo que los efectos de la progresividad por la concentración de las rentas en un plazo de tiempo limitado quedan compensado por lo elevado de las mismas.

Finalmente, en relación con el deporte aficionado, carecería de sentido prever beneficios fiscales directos a las personas que practican actividades deportivas con carácter amateur; sin embargo, como sucede en Italia, sería más que conveniente que, con el objetivo de promocionar el deporte y determinados valores vinculados a la actividad deportiva, se ideara un conjunto de ventajas tributarias destinadas a fomentar su aspecto no profesional³² y dirigidas a las asociaciones de base —u otras formas jurídicas carentes de ánimo de lucro—. Estas ventajas deberían orientarse a la simplificación de las obligaciones formales tributarias de estas entidades y a la reducción de la carga impositiva sobre los ingresos y rentas que pudieran generar —ingresos por patrocinio, publicidad, premios deportivos, etc.—³³.

³⁰ Concretamente, del 16'5% de los primeros 12.300 de las remuneraciones obtenidas por los deportistas de entre 16 y 26 años (artículo 171.4.º, letra j, del *Code des Impôts sur les Revenus*; cabe señalar que el tipo mínimo de la tarifa general es del 25%); por encima de esa edad, todos los rendimientos profesionales de la actividad deportiva, si ésta no es la principal actividad desarrollada, se gravarán al 33%. Las entidades deportivas podrán dejar de ingresar en Hacienda el 80% de las cantidades retenidas a deportistas; si éstos son mayores de 26 años, el beneficio se condiciona a la afección de la mitad de dicha cantidad a la formación de deportistas de entre 12 y 23 años de edad (véase el artículo 275/6 del *Code des Impôts sur les Revenus y Le Fiscologue*, núm. 1072, 1 de junio de 2007, pág. 9).

³¹ Senador VILAJOANA I ROVIRA en el Diario de Sesiones del Senado correspondiente a la sesión de la Comisión de Economía y Hacienda de 1 de octubre de 2009, pág. 17.

³² Concretamente, en Italia, mediante la *Legge* de 16 de diciembre de 1991, número 398, se aprobó un régimen tributario para este tipo de entidades que consiste, fundamentalmente, en que se considerarán rentas de las mismas sólo el 3% de los ingresos comerciales que obtengan, cantidad sobre la que aplicarán los tipos de gravamen correspondientes según tributen las entidades en el IRPF o el IS italiano. Igualmente, los ingresos comerciales de estas entidades pueden ser gravados a efectos IVA de acuerdo con el régimen especial *forfetario* que se recoge en el artículo 74.6 del DPR 633/1972.

³³ Existen en España algunas medidas, como el artículo 7.10 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; y artículos 20.1.13 y 91.Uno.1.10 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, estos beneficios no satisfacen las necesidades específicas de las pequeñas asociaciones locales dedicadas al deporte de base, puesto que se trata de un régimen muy pesado en lo que a requisitos y obligaciones formales respecta. La normativa italiana, por el contrario (ver la nota al pie anterior), está precisamente dirigida a la simplificación, tanto en la determinación de las rentas a efectos de imposición de la renta como de los ingresos sujetos al IVA.



4. CONCLUSIONES

Si con el fomento del deporte se pretendía la promoción de ciertos valores y capacidades vinculadas a su práctica, la normativa tributaria está lejos alcanzar tal objetivo, al que están vinculados los poderes públicos por mandato constitucional. En efecto, en el ámbito fiscal existen pocas disposiciones diseñadas específicamente y, además, son objeto de interpretación restrictiva. Ciertamente que otras, de carácter transversal, pueden ser de aplicación al sector del deporte; pero en ocasiones, como en el régimen de impatriados, tal aplicación no es deseable.

El deporte constituye una realidad plurifacética a la que, por tanto, repugna un tratamiento homogéneo. Partiendo de esta idea, se ha considerado que los incentivos fiscales directos deben concentrarse en el deporte profesional, por su importancia para la promoción del deporte de base y porque parece razonable tratar favorablemente rentas no excesivamente elevadas obtenidas en una carrera profesional evidentemente breve. Las normas vigentes podrían modificarse para alcanzar más fácilmente el objetivo que la Constitución les encomienda: por ejemplo, garantizando que toda ayuda que se ajuste a los planes del Consejo Superior de Deportes, cualquiera que sea su origen, se beneficie de la exención; y, tal vez, extendiéndolas parcialmente a diferentes categorías de deportistas (de alto rendimiento, profesionales en general, etc.) e incluso a otras personas pertenecientes al mundo del deporte, como los árbitros o los preparadores.

Por otra parte, el anunciado desmantelamiento (al menos parcial) del régimen de impatriados puede calificarse como positivo. En el ámbito del deporte, sólo se aplicaba a un sector mínimo, compuesto por deportistas de élite y, habitualmente, extranjeros, característica que, atendiendo a la experiencia de otros Estados, puede ser perjudicial para una promoción efectiva del deporte nacional.

Finalmente, aunque la naturaleza del ordenamiento tributario lo haga especialmente adecuado para el fomento del deporte profesional, no puede olvidarse que el deporte de base es la faceta prioritaria desde un punto de vista constitucional. Junto al apoyo material de las Administraciones, que deberán proporcionar instalaciones adecuadas y otros elementos necesarios para la práctica popular del deporte, la actuación del sistema fiscal en este ámbito puede potenciarse, preferentemente, a través de incentivos indirectos dirigidos a las pequeñas asociaciones deportivas de base, siendo conveniente reducir la carga de las obligaciones formales.