

Máster Universitario en Asesoría Jurídica de Empresa  
Facultad de Derecho  
Universidad de León  
Curso 2015/2016

**LA FISCALIDAD EN EL ÁMBITO DEPORTIVO**  
**(TAXATION IN SPORT)**

Realizado por el alumno D. JAVIER PÉREZ FERNÁNDEZ

Tutorizado por el Profesor D.ANTONIO VAQUERA GARCÍA

# ÍNDICE

RESUMEN .....	6
1. INTRODUCCION .....	8
2. OBJETIVOS Y METODOLOGÍA .....	10
3. TIPOS DE ENTIDADES DEPORTIVAS .....	12
3.1 CLUBES DEPORTIVOS .....	13
3.1.1 CLUBES DEPORTIVOS ELEMENTALES .....	14
3.1.2 CLUBES DEPORTIVOS BÁSICOS .....	14
3.1.3 SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS (S.A.D.) .....	15
3.2 FEDERACIONES DEPORTIVAS .....	19
3.3 LIGAS PROFESIONALES .....	20
3.4 COMITÉ OLÍMPICO Y PARALÍMPICO .....	21
4. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LAS ENTIDADES DEPORTIVAS ..	23
4.1 ENTIDADES EXENTAS .....	24
4.2 ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS .....	24
4.3 ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS .....	27
4.4 OTRAS MODALIDADES .....	29
4.5 INCENTIVOS FISCALES POR MECENAZGO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....	30
5. REGIMEN TRIBUTARIO DE LOS DEPORTISTAS .....	33
5.1 IMPUESTOS DIRECTOS SOBRE LA RENTA: IRPF E IRNR .....	33
5.1.1 REGIMEN TRIBUTARIO DE LOS DEPORTISTAS DESPLAZADOS. “LEY BECKHAM” .....	36
5.2 DERECHOS DE IMAGEN .....	39
5.2.1 EL CASO MESSI .....	40
5.3 PRIMAS DE FICHAJE .....	41

5.4 CESIONES DE LOS SERVICIOS DE LOS DEPORTISTAS .....	42
5.5 EXENCIONES .....	43
5.6 APORTACIONES DE LOS DEPORTISTAS DE ALTO NIVEL A MUTUALIDADES DE PREVISIÓN SOCIAL.....	45
5.6.1 APORTACIONES MÁXIMAS DEDUCIBLES .....	46
5.6.2 RÉGIMEN FISCAL .....	47
5.6.3 TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS CONSOLIDADOS .....	48
6. EL IVA EN EL ÁMBITO DEPORTIVO .....	50
7. OTROS IMPUESTOS QUE AFECTAN AL MUNDO DEL DEPORTE.....	55
7.1 IMPUESTO SOBRE PATRIMONIO .....	55
7.2 IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS .....	59
7.3 IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS .....	60
8. CONCLUSIONES.....	62
9. BIBLIOGRAFÍA .....	65

## ÍNDICE DE TABLAS

3.2 Distribución de federaciones, especialidades y pruebas.....	20
4.2 Incentivos fiscales al mecenazgo.....	31
5.1 Salarios futbolistas profesionales España-Alemania año 2013 .....	35
5.2 Tramos IRPF año 2016 en Castilla y León.....	36
5.3 Tipos IRNR años 2014, 2015 y 2016 .....	37
7.2 Reparto ingresos audiovisuales en Segunda división en la temporada 2015/2016 ..	61

## ÍNDICE DE FIGURAS

3.1 Instituciones más características del sector público y privado .....	12
4.1 Entidades exentas .....	24
5.4 Diferencias entre los tipos de rendimientos.....	40
5.5 Funcionamiento del fraude de Messi.....	41
6.1 Impacto de la subida del IVA en los centros deportivos .....	52

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

7.1 Recaudación por Comunidades por el IP año 2013. Datos más recientes ofrecidos por la Agencia Tributaria.....	57
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

## **ABREVIATURAS**

ACB = Asociación de clubes de baloncesto

BOCYL = Boletín oficial de Castilla y León

COE = Comité olímpico español

COI = Comité olímpico internacional

CSD = Consejo superior de deportes

DGT = Dirección general de tributos

FNEID = Federación nacional de empresarios de instalaciones deportivas

IAE = Impuesto sobre actividades económicas

IPC = Índice de precios de consumo

IRNR = Impuesto sobre la renta de no residentes

IRPF = Impuesto sobre la renta de las personas físicas

IS = Impuesto sobre sociedades

ITPAJD = Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

IVA = Impuesto sobre el valor añadido

LD = Ley 10/1990, de 15 de octubre

LFP = Liga de fútbol profesional

LIRPF = Ley 35/2006, de 28 de noviembre

LIS = Ley 27/2004, de 27 de noviembre

LIVA = Ley 37/1992, de 28 de diciembre

LP = Ley 19/1991, de 6 de junio

MPS = Mutualidades de previsión social

PYMES = Pequeñas y medianas empresas

RFEF = Real federación española de fútbol

SA = Sociedad anónima

SAD = Sociedad anónima deportiva

## **RESUMEN**

Todos los días tenemos relación con el deporte y es por ello que es un sector cada vez más importante en la sociedad y al que la fiscalidad no deja de lado.

En este estudio veremos la relación que hay entre deporte y fiscalidad y las obligaciones tributarias que tiene cada uno de los sujetos que participan en él. Se articulará en dos bloques principales, el primero donde se verán los tipos de entidades deportivas que hay, como se estructuran, que obligaciones tiene cada una de ellas y cómo tributarán por el Impuesto sobre Sociedades. En un segundo bloque se tratará a los deportistas como personas físicas, analizando como tributarán cada una de las rentas que reciben por el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas y las posibles particularidades que puedan surgir.

Para finalizar se hablará del IVA en relación con el deporte al considerar que es este el tributo más conocido y se verán otros Impuestos que tienen menor relevancia en este campo pero que también pueden afectarle.

**Palabras clave:** deporte, entidades deportivas, fiscalidad, tributos, Impuesto sobre Sociedades, IRPF.

## **ABSTRACT**

It is well known that society has nowadays a daily relation with sports, becoming a more important part of it and taxation does not leave it apart.

In this study we will see the relation between sports and taxation as well as the tax obligations that every subject taking part on it has. It will be structured in two main parts, the first of them about how sport organizations are classified, their structure, what kind of obligations have each of them and we will see how corporation tax apply to this organizations. In the second part of the study athletes will be considered as a natural person, analyzing how they will pay their income taxes and the different peculiarities that may appear.

Finally, we will talk about Value Added Tax (VAT) in relation with sports considering this is the most popular tax for society as well as some other taxes with less relevance in this field but can also affect sports and athletes.

**Keywords:** sport, sports organizations, taxation, taxes, corporation tax, income tax

## 1. INTRODUCCION

El mundo del deporte y la sociedad están cada vez más unidos. España es un país en el que la práctica deportiva es una actividad cotidiana, son muchas las personas que a diario practican deporte en nuestro país, muchas de ellas lo hacen por “hobbie” otras por salud o simplemente porque es una moda, pero bien es cierto que solo hace falta acercarse a un gimnasio un día entre semana o a un campo de fútbol un domingo por la mañana para confirmar tal hecho.

El deporte se practica y se sigue, la gente recorre kilómetros por sus equipos, se levanta a horas intempestivas para ver un Gran Premio de Fórmula 1, invierte horas de su tiempo en hacer cola para poder estar cerca de sus ídolos y toda esta pasión se ve reflejada en nuestra vida diaria. El deporte mueve diariamente muchos millones de euros de muchas formas y es aquí donde comienza este estudio.

Habitualmente la gente conoce los entresijos de la fiscalidad de su entorno, sabe que debe pagar IVA por cada compra que realiza y que otros Impuestos como el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades también les afectan. Pero, ¿el mundo del deporte funciona igual?, ¿Se pagan los mismos impuestos que en el resto de actividades económicas?, ¿son un estamento privilegiado? Todas estas cuestiones se irán tratando a lo largo de este estudio.

El deporte en nuestro país empezó a tomar especial relevancia con la celebración de los Juegos Olímpicos de Barcelona 92. España comenzó a estar reconocida como referencia en este aspecto, el Estado se involucró en la preparación de deportistas con Programas y Becas y con el tiempo llegaron los resultados, primero individuales y más adelante vinieron los éxitos colectivos, generaciones de deportistas que hicieron historia a nivel grupal en deportes como fútbol, baloncesto o balonmano y deportistas individuales que han sido durante años ejemplo para todos como Rafael Nadal o Fernando Alonso.

Actualmente todo esto se ha magnificado, un evento mundial como puede ser la final de la Eurocopa, involucra a numerosas empresas y a millones de personas. Los patrocinadores y las marcas han visto en este mundo una oportunidad de negocio, invirtiendo mucho dinero con el fin de que sus beneficios se incrementen notoriamente.



Este estudio se puede dividir especialmente en dos grandes bloques, el primero establece una clasificación de las diferentes entidades deportivas y las obligaciones tributarias de cada una de ellas y el segundo en que analizaremos a los deportistas como personas físicas y sus obligaciones con Hacienda.

Para todo ello analizaremos en relación a estos temas los principales tributos de nuestro país: Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Valor Añadido entre otros que tienen menor relevancia. Se centrará en muchas ocasiones en el Fútbol, ya que es el deporte que más influye en la economía tanto de España como de la mayor parte del mundo y con el que más personas pueden estar familiarizados, bien sea porque son seguidoras o por la repercusión que tiene en los medios de comunicación, pudiéndose extrapolar las conclusiones normalmente al resto de modalidades deportivas.

En la actualidad el deporte y la Agencia Tributaria aparecen continuamente relacionados en los medios de comunicación por los numerosos casos de fraudes fiscales que implican a deportistas de gran repercusión mediática. Se hará alusión al caso concreto de Leo Messi, por considerarlo el más mediático de todos, pero han sido en los últimos años muchos los deportistas de alto nivel que han aparecido en los medios de comunicación aparte de por sus éxitos deportivos, por los problemas fiscales que han tenido, la mayoría relacionados con los derechos de imagen y su tributación en paraísos fiscales.

En los sucesivos apartados se pretende dar una visión global sobre la fiscalidad relacionada con el deporte. Es un tema muy complejo que daría para realizar muchos estudios como este, pero se ha querido dar una visión global para enmarcarlos dentro del Máster en Asesoría jurídica de Empresas ya que en una asesoría jurídica es importante tener conocimientos sobre todos los temas tratados en estos apartados para poder tener solución a cualquier problema que pueda surgir sea cual sea la naturaleza.

Por último aclarar que se hablará del deporte en general, pero bien es cierto que en cuanto al ámbito tributario se refiere, el deporte aficionado no tiene mucha repercusión, por lo que ocupará una mayor extensión todo aquello relacionado con el deporte profesional o semi-profesional, que a efectos tributarios tendrá mayor repercusión.

## **2. OBJETIVOS Y METODOLOGÍA**

### OBJETIVOS GENERALES

El objetivo principal de este trabajo es conocer la relación que existe entre el mundo del deporte y la tributación, teniendo en cuenta las Leyes actualmente vigentes en nuestro país. Para lograrlo se ha estudiado tanto a las personas físicas como a las jurídicas y la incidencia que tienen en ellas los diferentes tributos establecidos en España.

### OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Conocer qué tipos de entidades deportivas hay y cuáles son sus características.
- Entender la importancia de las Sociedades Anónimas Deportivas.
- Ver la influencia del Impuesto sobre Sociedades en las entidades deportivas y los diferentes regímenes que hay en relación con el deporte.
- Conocer como tributan los deportistas y las ventajas que han tenido durante años los deportistas extranjeros en nuestro país.
- Analizar la problemática actual entre los deportistas de élite y los derechos de imagen poniendo como ejemplo el caso de Leo Messi.
- Analizar la influencia del IVA y otros impuestos utilizados en la vida diaria con el deporte.
- Conocer las Leyes vigentes que regulan la tributación en el deporte.

### METODOLOGÍA

Para conseguir los objetivos planteados anteriormente se ha consultado la normativa fiscal vigente, analizado la bibliografía relacionada con los temas a tratar, leído artículos de especialistas sobre la materia y estudiado las contestaciones de la Agencia Tributaria a las cuestiones planteadas por los usuarios en su página web, todo ello citado a lo largo del trabajo y en la bibliografía.

La información obtenida para el análisis ha sido sintetizada de la mejor forma posible con el fin de abordar todos los temas a los que nos referimos a lo largo del estudio.

Se ha dado importancia a la normativa vigente que será la que establezca el marco legal en el que se moverán tanto las entidades deportivas como los deportistas en el aspecto tributario.

También se han querido utilizar ejemplos reales con clubes y deportistas conocidos, para que resulte más comprensible la materia que en ocasiones puede ser compleja sobre todo para personas que no tengan amplios conocimientos tributarios.

Con todo ello se ha pretendido analizar la gran mayoría de aspectos que podrían tener relevancia a la hora de asesorar jurídicamente a entidades deportivas y deportistas, teniendo así un conocimiento básico de estas materias y estableciendo un marco general.

### 3. TIPOS DE ENTIDADES DEPORTIVAS

En España, la organización del deporte se basa en la colaboración entre el sector público y el privado, involucrándose ambos tanto en el desarrollo de las actividades deportivas como en su promoción y fomento. Existen diferentes agrupaciones deportivas las cuales diferirán entre sí en su objeto o finalidad, siendo este aspecto relevante a la hora de tener en cuenta la forma que adoptan.

La Ley 10/1990, de 15 de octubre del Deporte, en su artículo 12.1 nos habla de que las Asociaciones deportivas se clasifican en “*Clubes, Agrupaciones de Clubes de ámbito estatal, Entes de Promoción deportiva de ámbito estatal, Ligas Profesionales y Federaciones deportivas españolas*”. Con respecto a la Comunidad autónoma de Castilla y León podemos consultar la Ley 2/2003, de 28 de marzo, del Deporte de Castilla y León, en la cual se regularán las asociaciones deportivas en el ámbito autonómico.

Es el Consejo Superior de Deportes (CSD) el que actúe en representación de la Administración del Estado en el ámbito del deporte y cuyas funciones vienen descritas en el artículo 8 de la ya mencionada Ley 10/1990.

**Figura 3.1: Instituciones más características del sector público y privado**



*Fuente: Consejo Superior de Deportes*

### 3.1 CLUBES DEPORTIVOS

La Ley 10/1990 en su Título III, Capítulo II, en los artículos del 13 al 29 nos clasifica y describe los clubes deportivos. Nos define estos como: *“asociaciones privadas integradas por personas físicas o jurídicas que tengan por objeto la promoción de una o varias modalidades deportivas, la práctica de las mismas por sus asociados, así como la participación en actividades y competiciones deportivas”*.

Para constituirse como club deportivo se deberá realizar una inscripción en el Registro de Asociaciones Deportivas, para después inscribirse en la Federación que corresponda si se quiere participar en competiciones oficiales. Esta inscripción se realizará a través de las Federaciones autonómicas cuando éstas estén integradas en la Federación Española correspondiente.

Los clubes deportivos, salvo las Sociedades anónimas deportivas, no tienen ánimo de lucro. Hablaremos en este apartado de los 3 tipos de clubes deportivos que nos enumera la Ley:

- a) Clubes deportivos elementales.
- b) Clubes deportivos básicos.
- c) Sociedades anónimas deportivas.

Es importante hacer mención, antes de profundizar más sobre cada uno de los tipos de clubes deportivos, a lo que el preámbulo de la LD<sup>1</sup> dice. *“La Ley propone un nuevo modelo de asociacionismo deportivo que persigue, por un lado el favorecer el asociacionismo deportivo de base, y por otro, establecer un modelo de responsabilidad jurídica y económica para los Clubes que desarrollan actividades de carácter profesional. Lo primero se pretende lograr mediante la creación de Clubes deportivos elementales, de constitución simplificada. Lo segundo, mediante la conversión de los Clubes profesionales en Sociedades Anónimas Deportivas, o la creación de tales Sociedades para los equipos profesionales de la modalidad deportiva que corresponda, nueva forma jurídica que, inspirada en el régimen general de las Sociedades Anónimas, incorpora determinadas especificidades para adaptarse al mundo del deporte.”*

---

<sup>1</sup>Las sigas “LD” harán referencia a la Ley del Deporte, que es la Ley 10/1990, de 15 de octubre.

### **3.1.1 CLUBES DEPORTIVOS ELEMENTALES**

La principal ventaja de este tipo de club es que tiene un proceso de creación y unos requisitos muy sencillos. El único requisito formal es que sus promotores o fundadores, que deberán ser personas físicas obligatoriamente, suscriban un documento privado con los siguientes datos:

- Nombre de los promotores o fundadores y del delegado o responsable, con sus datos de identificación.
- Voluntad de constituir el Club, finalidad y nombre del mismo.
- Un domicilio a efectos de notificaciones y relaciones con terceros.
- El expreso sometimiento a las normas deportivas del Estado y, en su caso, a las que rigen la modalidad de la Federación respectiva.

La constitución de este tipo de Club deportivo dará derecho a obtener un Certificado de Identidad Deportiva, como viene reflejado en el artículo 16 de la Ley 10/1990.

### **3.1.2 CLUBES DEPORTIVOS BÁSICOS**

En este caso, para la constitución del Club ya no basta con un documento privado, pues es necesario otorgar ante notario escritura pública por parte de los fundadores, que deberán ser al menos cinco, donde se recoja la voluntad de constituir un club con “exclusivo objeto deportivo”, así como los estatutos del mismo donde se haga constar, como mínimo, todo aquello que viene detallado en el artículo 17.2 de la Ley 10/1990. El acta fundacional tendrá que ser inscrita en el Registro correspondiente.

Los Clubes Deportivos Básicos tienen personalidad jurídica y capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines, contando con un patrimonio propio y diferenciado del de sus asociados

Así con respecto a los Clubes Deportivos Elementales, podríamos enumerar las ventajas en las siguientes:

1. Tiene personalidad jurídica y capacidad plena de obrar.
2. Los directivos solo responden por los actos en los que intervienen.
3. Los socios solo responden de las decisiones que se adopten con su aprobación.

4. Puede ser declarado de utilidad pública

### **3.1.3 SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS (S.A.D.)**

Las Sociedades Anónimas Deportivas son los clubes más complejos y según el artículo 19.3 de la Ley 10/1990, *“tendrán como objeto social la participación en competiciones deportivas de carácter profesional y, en su caso, la promoción y el desarrollo de actividades deportivas, así como otras actividades relacionadas o derivadas de dicha práctica”*. Es importante resaltar el carácter profesional, pues para competiciones no oficiales los otros tipos de clubes analizados anteriormente se adaptarían perfectamente, pero al profesionalizarse, los ingresos van a ser muy superiores, y se perderá el carácter no lucrativo, pasando a ser “empresas” y es necesario esta forma para poder establecer el modelo de responsabilidad jurídica y económica que se menciona en el preámbulo de la LD.

Las S.A.D. son tipos especiales de Sociedades Anónimas, reguladas en los artículos 19 a 28 de la Ley 10/1990 y posteriormente desarrollados por el Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas, que derogó al anterior Real Decreto 1084/1991 de 5 de julio. Estas S.A.D. estarán igualmente sometidas al régimen general de las S.A. que establece la correspondiente legislación mercantil, compartiendo sus características generales como puede ser la responsabilidad limitada de los accionistas en base a su participación, teniendo en cuenta las peculiaridades que marca la Ley anteriormente mencionada. El motivo de la creación de estas S.A.D. fue dotar de elementos jurídicos que pudiesen controlar las cuentas de los clubes así como determinar la responsabilidad antes las deudas que estos pudiesen contraer.

En nuestro país se consideran competiciones profesionales la 1ª y 2ª división de fútbol y la ACB de baloncesto, por lo que todos los clubes que participen en ellas deberán convertirse en S.A.D. La Ley en su disposición séptima pone como excepción a aquellos clubes con un saldo patrimonial neto positivo, los cuales podrán mantener la estructura jurídica anterior. La principal ventaja que ha tenido esto hasta 2016 es que los clubes que no se conviertan en S.A.D. evitarán tributar por el impuesto de Sociedades y como se explicará más adelante, el tipo impositivo habrá sido menor. En el caso de las subvenciones públicas no es tan significativo el hecho de ser S.A.D o no ya que en la

mayoría de las convocatorias los criterios de asignación se realizan en base a una puntuación obtenida en aplicación de los criterios de valoración<sup>2</sup>.

Para las S.A.D. la Ley exige un desembolso pleno mediante aportaciones dinerarias del capital social mínimo, el cual se fijará en base a lo que dice el artículo 3 del Real Decreto, por el cual hay que atender a dos sumandos: El primero será el 25% de la media de los gastos más amortizaciones<sup>3</sup> realizadas por los clubes y Sociedades Anónimas Deportivas que participasen en la anterior temporada en la competición (excluyendo a los dos que más y que menos gasto tengan). El segundo se determinará en función de los saldos patrimoniales netos negativos, que se darán cuando las deudas exigibles sean mayores que los activos de la Sociedad. Si el primer sumando es inferior al segundo, el capital social mínimo será el doble del segundo.

El Consejo Superior de Deportes será siempre el encargado de autorizar las compras de acciones que supongan el 25% o más del total. Para evitar que se adulteren las competiciones, ninguna S.A.D. podrá participar, tanto directa como indirectamente en el capital de otra que participe en la misma competición o modalidad deportiva. Tampoco podrán participar las personas físicas o jurídicas que tengan más del 5% de participación en ninguna otra que participe en la misma competición o pertenezca a la misma modalidad deportiva, por igual o superior valor.

*¿Qué obligaciones contables tienen las S.A.D.?*

Es en el capítulo IV del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre Sociedades anónimas Deportivas, donde nos habla tanto de las obligaciones contables que tiene este tipo de Sociedades, como de la información periódica que deberán presentar. Se seguirán las normas establecidas en el Código de Comercio y la Ley de Sociedades Anónimas.

---

<sup>2</sup> Un ejemplo de cómo funciona la asignación de subvenciones se puede ver en la recientemente publicada subvención a clubes deportivos y sociedades anónimas deportivas para el desarrollo de su actividad deportiva “programa cantera” para el año 2016, convocadas por la Junta de Castilla y León en la Orden de 15 de marzo de 2016 y cuyas bases se encuentran publicadas en el BOCYL nº73, de 17 de abril de 2013.

<sup>3</sup> Es la cuantificación de la depreciación que sufren los bienes que componen el activo de la empresa. Los fondos de amortización se crean para compensar esta pérdida de valor



En el caso de contar con varias secciones deportivas, como puede ser fútbol y baloncesto, será obligatorio llevar una contabilidad que permita diferenciar las operaciones vinculadas a cada una de las secciones, con independencia de que posteriormente ambas queden integradas en las cuentas anuales de la sociedad.

En la memoria se recogerá información como: La distribución del importe neto de la cifra de negocios de cada una de las secciones deportivas, derechos de adquisición de jugadores, inversiones en instalaciones deportivas o derechos de imagen de los jugadores.

Se remitirá al CSD la información tanto anual como semestral. La semestral estará compuesta al menos por balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria y la anual serán las cuentas anuales incluyendo informe de gestión, memoria e informa de auditoría. Las cuentas deberán depositarse en el Registro Mercantil como cualquier S.A.

#### ***3.1.3.1 LOS GRANDES CLUBES Y SU NEGATIVA A CONVERTIRSE EN SAD***

La Ley aprobada en 1990 favoreció claramente a los equipos grandes en este aspecto con la redacción de la Disposición Adicional Séptima, donde se fijó una excepción que permitió a los clubes que en dicho año hubiesen presentando un saldo patrimonial positivo desde la temporada 1985/1986 no se convirtieran en S.A.D. Fueron los dos equipos más grandes de España, Real Madrid y Fútbol Club Barcelona, junto a Athletic de Bilbao y Osasuna los clubes que optaron por esta opción, justificada en gran medida por la intención de “querer seguir siendo propiedad de sus socios”. Dicha disposición enumera algunos requisitos o peculiaridades que afectan a estos clubes:

- El presupuesto anual se aprobará por la Asamblea, acompañado de un informe emitido por la LFP. En el caso de contar con varias secciones deportivas se deberá realizar un presupuesto para cada una de ella, aunque posteriormente estos se integren en el general del club. También se realizará una contabilidad separada de cada sección.
- La Liga profesional, el CSD o la Comunidad Autónoma correspondiente tendrán capacidad para determinar que clubes deberán someterse a una auditoría.
- El ejercicio económico siempre irá desde el 1 de julio hasta el 30 de junio del año siguiente y serán los miembros de la Junta Directiva elegidos en las elecciones entre los socios, los que responderán con su patrimonio (mediante

avales) en el supuesto de que hubiese deudas. Dichos avales podrán ser ejecutados por la Liga Profesional.

- Las obligaciones de envío de información periódica al CSD serán las mismas que en el caso de las S.A.D.

A finales de 2013 se produjo por parte de la Comisión Europea una investigación a estos Clubes, junto a otros 3 (Valencia, Elche y Hércules) por supuestas ayudas públicas ilegales. Se investigó si la condición de ser Club Deportivo en lugar de S.A.D. podía haber beneficiado a estos fiscalmente, puesto que la no transformación en S.A.D. no puede ser discutida, pues entra dentro de la legalidad al cumplir los requisitos previstos en la Ley. También se especuló con la posibilidad de que estos Clubes fuesen obligados a cambiar su forma social, cosa que no ha ocurrido a día de hoy. Lo que es innegable es que estos clubes son verdaderas empresas y se podría entrar a debatir si es normal que su forma social sea la misma que la de clubes amateurs.

La consecuencia tributaria más importante hasta este año de ser S.A.D. en lugar de Club Deportivo era principalmente el tipo al que tributaban cada uno de ellos, pero a partir de 2016 este tipo se ha igualado. Hasta el año 2014, las S.A. D tributaban a un tipo del 30%<sup>4</sup> por el Impuesto de Sociedades mientras que los Clubes tributaban a un tipo del 25%, pero a partir de 2016, el tipo impositivo del Impuesto de Sociedades ha descendido a un 25%, por lo que se equipara al de los Clubes. Este ha sido el principal motivo de discusión todo este tiempo, pues un 5% menos de tributación, habida cuenta de que las cantidades que se manejan en el mundo del fútbol son considerables, dan como resultado grandes sumas de dinero que pueden provocar ventajas frente a sus rivales que si se han convertido en S.A.D. Por otro lado se podría tener en cuenta que la transformación, sobre todo de los grandes clubes en S.A.D. les permitiría participar en operaciones de mercado, con lo que ello supone. Podría ser una buena oportunidad de crecimiento, ya que como pasa en otros países europeos con grandes Clubes como el Bayern de Múnich en Alemania o el Manchester United en Inglaterra, grandes empresas

---

<sup>4</sup> En el año 2015 el tipo impositivo del IS fue del 28%.

podrían entrar en el accionariado del club, aunque actualmente Fútbol Club Barcelona y Real Madrid son los dos equipos de fútbol con mayores presupuestos del mundo<sup>5</sup>.

No se puede hablar por tanto de que sea mejor una forma u otra, aunque lo que es innegable es que muchos de los Clubes obligados a transformarse en S.A.D. han ido a la quiebra. A pesar de esto, el mundo del fútbol en nuestra sociedad está un poco al margen de la disciplina del mercado y a pesar de que muchos de ellos obtienen pérdidas ejercicio tras ejercicio, sin poder hacer frente a sus obligaciones, siguen existiendo, al contrario de lo que hubiese ocurrido con cualquier empresa mal gestionada.

### **3.2 FEDERACIONES DEPORTIVAS**

La LD nos define las federaciones deportivas como *“Entidades privadas, con personalidad jurídica propia, cuyo ámbito de actuación se extiende al conjunto del territorio del Estado, en el desarrollo de las competencias que le son propias, integradas por Federaciones deportivas de ámbito autonómico, Clubes deportivos, deportistas, técnicos, jueces y árbitros, Ligas Profesionales, si las hubiese, y otros colectivos interesados que promueven, practican o contribuyen al desarrollo del deporte”*. Están reguladas en la LD en los artículos 30 al 40, ambos incluidos y mediante el Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, de Federaciones Deportivas Españolas, donde en su artículo 1, a la definición antes dada se le añade que tendrán personalidad jurídica y patrimonio propio e independiente de sus asociados. Posteriormente la norma ha sido modificada por otros Reales Decretos como el 1325/1995 de 28 de julio, el 235/1996 de 16 de febrero, el 1252/1999 de 16 de julio o el 1025/2007 de 20 de julio.

Las federaciones además de ejercer sus funciones, ejercen como colaboradoras de la Administración públicas por delegación de funciones de carácter administrativo. Es necesario que las Federaciones deportivas autonómicas estén integradas en las Federaciones deportivas españolas correspondientes, solo pudiendo existir una por cada

---

<sup>5</sup>El economista José María Gay de Liébana ha mostrado en varias ocasiones su opinión favorable respecto a los beneficios que el paso a SAD podría tener en los grandes Clubes españoles, como se puede ver en la entrevista que concedió a Diario Gol el 07/08/2013.

<http://www.diariogol.com/es/notices/2013/08/barca-y-real-madrid-obtendran-beneficios-por-la-conversion-en-sad-34262.php>

modalidad deportiva, salvo las polideportivas para personas con minusvalía física, psíquica, sensorial o mixta, que establece el Artículo 40 de la LD.

Estarán bajo la coordinación y tutela del CSD y será este quien podrá autorizar excepcionalmente presupuestos deficitarios, ya que de por si las Federaciones deportivas nunca podrán tener dichos presupuestos. Otras características importantes de estas, recogidas en la LD y más concretamente en los artículos 36 y 37 son:

- Capacidad para promover y organizar actividades y competiciones deportivas dirigidas al público, con obligación de aplicar los beneficios al desarrollo del objetivo social.
- Capacidad para gravar y enajenar sus bienes inmuebles, suscribir préstamos y emitir títulos representativos de deuda. Si los bienes han sido financiados con fondos públicos es necesaria la autorización del CSD.
- Pueden ejercer otro tipo de actividades como es el caso de las industriales, comerciales o profesionales, no pudiendo en ningún caso repartir beneficios entre sus miembros.
- Están sometidas anualmente a auditorías financieras y de gestión.
- En caso de disolución su patrimonio neto se aplicará a la realización de actividades análogas determinadas por el CSD.

**Tabla 3.2: Distribución de federaciones, especialidades y pruebas**

<b>FEDERACIONES, ESPECIALIDADES Y PRUEBAS</b>					
	<b>FEDERACIONES</b>	<b>ESPECIALIDADES</b>	<b>No Olímpicas /No Paralímpicas</b>	<b>PRUEBAS Olímpicas/ Paralímpicas</b>	<b>TOTALES</b>
<b>FEDERACIONES ESPAÑOLAS</b>	61	279	2.938	394	<b>3.332</b>
<b>FEDERACIONES PARA PERSONAS CON DISCAPACIDAD (*)</b>	5	116	1.437	945	<b>2.382</b>
<b>Totales</b>	<b>66</b>	<b>395</b>	<b>4.375</b>	<b>1.339</b>	<b>5.714</b>

*Fuente: Consejo Superior de Deportes. Año 2014*

### **3.3 LIGAS PROFESIONALES**

Las Ligas profesionales son “Asociaciones de clubes que se constituirán, exclusiva y obligatoriamente, cuando existan competiciones oficiales de carácter profesional y ámbito estatal” según define el Artículo 12.2 de la Ley 10/1990. En el Artículo 41 de

dicha Ley se amplía la legislación sobre las ligas. Estarán formadas por todos los clubes participantes en la competición, tendrán personalidad jurídica y autonomía para su organización interna y funcionamiento respecto a la Federación correspondiente. Será el CSD el encargado de aprobar los estatutos y reglamentos con él informa de la Federación correspondiente.

La Liga con más impacto en nuestro país es la de Fútbol, denominada Liga de Fútbol Profesional (LFP), la cual forma parte de la Real Federación Española de Fútbol (RFEF) aunque tiene autonomía jurídica en su organización y funcionamiento. La LFP está formada por 42 Clubes y SAD, 20 de ellos correspondientes a la Primera División y 22 a la Segunda División. La disposición adicional duodécima de la Ley nos habla de la capacidad de las ligas para establecer una cuota de participación exigible a todos los clubes que participen y se centra concretamente en la LFP de la cual dice que como consecuencia del periodo de saneamiento económico en el fútbol, la cuota será obligatoria. Esta cuota viene definida en el Artículo 55.3 de los Estatutos y Reglamento General de la Liga, donde se especifica que el importe a satisfacer ascenderá a la participación contable de cada Club o SAD en el patrimonio de la Liga. En el caso de los Clubes que asciendan de Segunda División B la cuota será la participación contable que tenga establecida la liga.

Las competencias de las ligas, así como todo lo relacionado con los estatutos de las mismas vienen especificados en los Artículos del 23 al 27 del Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre.

### **3.4 COMITÉ OLÍMPICO Y PARALÍMPICO**

La Ley 10/1990 describe el Comité Olímpico Español (COE) como: *“una asociación sin fines de lucro, dotada de personalidad jurídica, cuyo objeto consiste en el desarrollo del movimiento olímpico y la difusión de los ideales olímpicos”*. Realmente el COE es una asociación privada de utilidad pública. Su principal función es la organización de los deportistas españoles que participarán en los Juegos Olímpicos, mediante su inscripción, colaboración en su preparación y el estímulo de la práctica de las actividades en que representarán al país en los Juegos.

Este comité represente a España ante el Comité Olímpico Internacional (COI) y está integrado por todas las Federaciones deportivas españolas de modalidades olímpicas.

El Comité Paralímpico Español por su parte tiene la misma naturaleza y funciones que el COE, pero su ámbito de actuación va dirigido a los deportistas con discapacidades físicas, sensoriales, psíquicas y cerebrales que participan en los Juegos Paralímpicos.

## **4. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LAS ENTIDADES DEPORTIVAS**

El Impuesto sobre Sociedades es una figura impositiva básica de nuestro país y tiene su justificación en el Artículo 31 de la Constitución española, el cual dice que *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo...”*. Es por su parte la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) la encargada de regular este impuesto.

En el Artículo 1 de la mencionada Ley nos define el IS como: *“un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas”*. Tiene la misma naturaleza que el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, que analizaremos en apartados sucesivos, solo que uno va dirigido a las Sociedades mientras que otro grava las rentas obtenidas por personas físicas.

Las entidades deportivas pueden adoptar diferentes formas jurídicas como ya hemos visto en el apartado anterior y perseguir fines muy distintos, por lo que no podemos hacer referencia a un régimen de tributación único aplicable a todas las entidades. En este apartado iremos hablando de menor a mayor carga tributaria, desde la exención total hasta la sujeción plena al régimen general, pasando por situaciones intermedias.

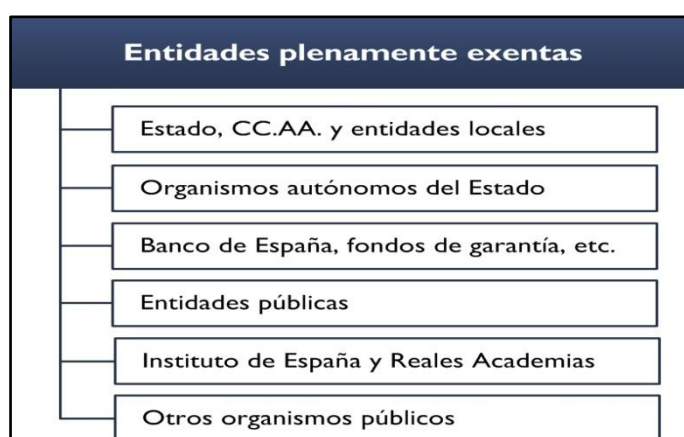
La LIS con su última reforma del año 2014 cambió la situación que hasta entonces venían teniendo la mayoría de las entidades deportivas. Hasta el 31 de diciembre de 2014 si no superaban los 100.000€ anuales de ingresos y no realizaban actividades económicas estaban exentos de tributar por el Impuesto sobre Sociedades, como se indica en el artículo 136 de la Ley 4/2004, de 5 de marzo. Con la entrada en vigor de la reforma, cualquier entidad, sea del tipo que sea, deberá presentar el IS, aunque esto no quiere decir que tenga que pagar, pero si tendrá la obligación de presentarlo ante Hacienda. Este cambio ha hecho que sea necesario llevar una contabilidad periódica y en muchos casos ha dificultado la gestión de las entidades, ya que muchas de ellas son pequeños clubes que intentan fomentar el deporte estando dirigidas en la mayoría de los casos por voluntarios que desinteresadamente dedican su tiempo a esta actividad sin tener mayores conocimientos en temas fiscales ni contables. En Julio de este año 2016 será la primera vez que muchas de estas entidades presenten el IS ya que la reforma de la LIS entró en vigor el 1 de enero de 2015 y el artículo 124 de la LIS nos indica que la

declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

#### 4.1 ENTIDADES EXENTAS

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades en su artículo 9 establece las exenciones.

**Figura 4.1: Entidades exentas**



*Fuente: Instituto Europeo de asesoría fiscal*

Esta exención provoca la exoneración del cumplimiento de la obligación tributaria. Estarán exentos de este modo el Consejo Superior de Deportes o los consejos autonómicos de deportes al ser entes públicos vinculados a la Administración estatal o a las Administraciones autonómicas, los cuales no tributarán por este impuesto por ninguna de las rentas que obtengan, independientemente de cuál sea su fuente.

En la LIS también aparece vinculado a esta exoneración la no obligación de presentar y suscribir declaración por este impuesto, regulado en el artículo 124.2, la no inclusión en el índice de entidades al que se refiere el artículo 118.1 y sobre todo, el que más incide en la carga impositiva que es el artículo 128.4, el cual establece el no sometimiento a retención de las rentas percibidas.

#### 4.2 ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

En el artículo 9.2 de la LIS nos deriva a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo que en su título II nos establecerá en que entidades sin ánimo de lucro estarán parcialmente exentas del impuesto.



En el artículo 2 de la Ley 49/2002 especifica qué entidades se consideran sin fines lucrativos. Esta clasificación es muy amplia y abarca no solo al mundo del deporte, por lo que habrá que interpretar el artículo para ver que entidades relacionadas con el deporte pueden estar incluidas en él. De esta manera Fernández de Soto Blass, M.L.<sup>6</sup> establece la siguiente clasificación:

- Las fundaciones deportivas
- Las asociaciones deportivas declaradas de utilidad pública.
- Las federaciones deportivas españolas, y autonómicas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos.
- Los clubes deportivos que participen en competiciones oficiales de ámbito estatal y sean reconocidos de utilidad pública.

Una vez que conocemos las entidades a las que será aplicable el régimen debemos tener en cuenta que no a todas ellas se le aplicará, sino que deberán cumplir una serie de requisitos legislados en el artículo 3 de la misma Ley. Estos requisitos de forma resumida serán: Perseguir fines de interés general

- Destinar a la realización de los fines de interés general al menos el 70% de determinadas rentas
- No llevar a cabo como actividad el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria
- Que no sean destinatarios principales de las actividades realizadas ni especiales beneficiarios los fundadores, asociados, patronos, miembros de los órganos de gobierno y determinados parientes de éstos
- Gratuidad de los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno

---

<sup>6</sup> Fernández de Soto Blass, María Luisa. “La fiscalidad de los clubes de fútbol profesionales como sociedades anónimas deportivas”. Revista jurídica de Deporte y Entretenimiento, número 17, 2006. Página 70.

- En caso de disolución, destinar la totalidad de su patrimonio a determinadas entidades consideradas como beneficiarias del mecenazgo
- Inscripción en el registro correspondiente
- Cumplimiento de las obligaciones contables
- Rendir las cuentas que establezcan las normas de su legislación específica
- Elaborar anualmente una memoria económica

Se hace especial mención a las entidades deportivas en el apartado 4, donde se excluye a las entidades deportivas que aparecen en el Artículo 2 letra e, que son las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español y a las entidades dedicadas a actividades deportivas cuando presten servicios de tal naturaleza, quedando al margen de las restricción del citado punto 4.

La mayoría de las entidades deportivas españolas son asociaciones y muy pocas de ellas son consideradas de utilidad pública, por lo que quedarían fuera de este precepto. También quedarían fuera las federaciones deportivas autonómicas que no estuviesen integradas en las correspondientes federaciones españolas.

Del Impuesto sobre Sociedades, la Ley 49/2002 nos habla en el Capítulo II, que engloba los artículos del 5 al 14. Hay que destacar que éste es un régimen voluntario, siendo la entidad la que decide si acogerse o no y aplicándose hasta que la misma renuncie a él. Hay que tener en cuenta también que la Ley 49/2002 no regula de manera total la obligación tributaria de estas entidades por el IS, solo las normas que se aplican a los beneficiarios del régimen, siendo necesario acudir a la LIS para todo lo no regulado en esta Ley, como se dice en el artículo 5. En el resto de artículos, del 6 al 13, se analizan las reglas específicas del régimen como son las rentas exentas, la base imponible, el tipo de gravamen, las obligaciones contables, las retenciones, la obligación de declarar...

El incentivo fiscal de este tipo de entidades es claro y queda patente en el tipo de gravamen aplicable para las rentas no exentas que deriven de explotaciones económicas

que será del 10% según se refleja en el artículo 10 de la Ley 49/2002, estando 15 puntos porcentuales por debajo del tipo general que es del 25% para 2016.

### **4.3 ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS**

Hay que dirigirse al artículo 9.3 de la LIS para encontrar las entidades que estarán parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades. La lista consta de 6 puntos pero solo nos interesa en relación con el deporte el apartado A, que incluye a las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado que hemos analizado anteriormente.

Como ya vimos antes, los requisitos del apartado anterior son muchos, por lo que la mayoría de las entidades sin ánimo de lucro se encuadrará dentro de este precepto. El hecho de que sea necesario carecer de ánimo de lucro hace que por ejemplo las S.A.D no puedan entrar en este grupo, pues son Sociedades regidas por el Derecho Mercantil y eso implica indirectamente la búsqueda de beneficio. Si podrán entrar la mayoría de las entidades descritas en este estudio en el punto 4, como son los clubes deportivos elementales o básicos, federaciones o ligas, eso sí, siempre que carezcan de ánimo de lucro.

El régimen de entidades parcialmente exentas viene regulado en el Capítulo XIV de la LIS en los artículos 109, 110 y 111. En el artículo 110.1 nos habla de las rentas exentas entre las que encontramos las procedentes de la realización de actividades que constituyan el objeto social o la finalidad específica de estas entidades entre otras. Un ejemplo de esto serían las posibles aportaciones económicas en forma de cuota de los socios.

Este precepto nos lleva a un problema, dilucidar cuando una entidad actúa en el ejercicio de su propia actividad o cuando se trata de una explotación económica, ya que en este caso las rentas obtenidas si estarían sujetas a gravamen. La opinión de Administración tributaria y Tribunales de Justicia en este caso también es contrapuesta, mientras para el primero cualquier contraprestación obtenida por medio de la actividad normal podría considerarse explotación económica, para los segundos no siempre es así.

Para ejemplificar mejor esta cuestión tan complicada podemos fijarnos en que pasa en el caso de una asociación sin ánimo de lucro, que entra dentro de este apartado, que participa en una competición oficial y está dentro de una Liga. Pues bien, en este caso se

consideran exentas las subvenciones y las cuotas de los socios siempre que se destinen a actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica como nos indica el artículo 110.1 de la LIS. Por otro lado tendríamos el posible cobro de entradas para presenciar partidos, la utilización de vallas publicitarias, patrocinios de marcas deportivas, ingresos derivados de la retransmisión por medios de comunicación o incluso la venta de papeletas para el típico sorteo de un jamón que se hace en el descanso de muchos partidos, siendo consideradas todas estas rentas derivadas de una explotación económica y por lo tanto con la obligación de tributar por el Impuesto sobre Sociedades<sup>7</sup>.

Hasta la entrada en vigor de la Ley 27/2014 este tipo de entidades se veían beneficiadas por una ventaja fiscal, pues tributaban al 25% mientras que el tipo general estaba más alto. Desde el año 2016 esta ventaja ha desaparecido al descender el tipo general al 25% y mantenerse el aplicado a estas entidades. También deberán presentar declaración (que no implica necesariamente el pago de impuesto) tanto de las rentas exentas como de las no exentas, salvo los que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 124.3:

- Que sus ingresos totales no superen 75.000 euros anuales.
- Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 euros anuales.
- Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención

De no cumplirse los tres requisitos, las entidades deberán llevar una contabilidad ajustada a la normativa fiscal en el mismo grado de exigibilidad que cualquier otra Sociedad. La realidad es que serán pocos quienes puedan cumplir los tres requisitos y acogerse a la exención.

---

<sup>7</sup> Los obligados tributarios pueden presentar todo este tipo de consultas a la Dirección General de Tributos mediante un formulario electrónico. Para la elaboración del ejemplo nos hemos apoyado en otras consultas realizadas anteriormente por este mismo medio, entre ellas la consulta número 0888-03, de 25 de junio de 2003 y la consulta número 1734-00, de 6 de octubre de 2000.

#### 4.4 OTRAS MODALIDADES

En este apartado incluiremos las entidades deportivas sujetas al régimen general y las entidades de reducida dimensión. Estarán sujetas al régimen general y tributarán al 25% desde el año 2016<sup>8</sup> las entidades deportivas que no tengan las condiciones necesarias para pertenecer a alguno de los regímenes especiales analizados en apartados anteriores.

En el capítulo XI de la LIS se recogen los incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión, en los artículos del 101 al 105, ambos incluidos. Es otra de las opciones que tienen las entidades deportivas que no hayan podido acogerse a alguno de los regímenes anteriores para poder tener una tributación más favorable a sus intereses. Este régimen está concebido para todas las PYMES (pequeñas y medianas empresas), sin hablar específicamente de entidades deportivas pero pudiendo incluirse todas aquellas que se ajusten a la definición de PYME<sup>9</sup>. Los incentivos fiscales de este tipo de empresas son varios, sobre todo en cuanto a las amortizaciones se refiere, pero en este apartado únicamente los enumeraremos sin entrar a describirlos: Libertad de amortización por incremento de plantilla, libertad de amortización para inversiones de escaso valor, amortización acelerada del inmovilizado material nuevo y del inmovilizado inmaterial, dotación por posibles insolvencia de deudores y amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión.

Hasta el año 2015, con la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, había un capítulo donde se regulaba un régimen especial de las entidades deportivas<sup>10</sup>. En este precepto básicamente lo que se hacía no era regular un régimen especial para todas las entidades deportivas, sino una operación concreta realizada por

---

<sup>8</sup> En el año 2015 los primeros 300.000 euros de base tributaban al 25% y los restantes lo hacían al 28%.

<sup>9</sup> Desde un punto de vista fiscal, la Administración Tributaria atiende a la facturación anual para considerar qué es una PYME. La Ley 27/2014 en el artículo 101, considera empresas de reducida dimensión a aquellas sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios en el periodo inmediato anterior es inferior a 10 millones de euros. Si es de nueva creación la cuantía de la cifra de negocios se referirá al primer periodo impositivo en que se desarrolle la actividad.

<sup>10</sup> Capítulo XVIII de la Ley 4/2004, de 5 de marzo, del Impuesto sobre Sociedades.

un tipo concreto de entidad deportiva, una S.A.D de nueva creación a la que se adscribe un equipo profesional.

#### **4.5 INCENTIVOS FISCALES POR MECENAZGO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

Se puede definir mecenazgo como una donación sin ánimo de lucro destinada a diversos objetivos con el fin de promocionarlos o desarrollarlos, en el caso del deporte serían actividades deportivas. El deporte necesita medios económicos para su desarrollo y en muchas ocasiones es difícil de conseguirlo. En los últimos años ha crecido mucho el fenómeno deportivo, siendo clara su importancia social y cada vez más necesaria la financiación por medios alternativos a las ayudas públicas, que casi siempre son insuficientes para financiar el amplio mundo del deporte, no solo en el ámbito profesional, sino también en el amateur.

Los poderes públicos, para fomentar esta acción de patrocinio privado han establecido incentivos fiscales que atraigan a los mecenas a invertir, intentando que no solo se centre esta inversión en unos pocos deportes o modalidades deportivas. La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en el Título III, es la que regulará estos incentivos fiscales y tiene como objetivo el fomento de la actividad de mecenazgo.

La entidad que recibe la donación debe cumplir las condiciones que establece la Ley 49/2002 para que sea posible para el donante recibir los incentivos fiscales que se establecen. Es en el artículo 16 de la mencionada Ley donde se establecen cuales serán esas entidades. A nosotros las que más nos interesan son las que aparecen recogidas en el apartado a: *“Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el título II de esta Ley”* y de las que ya se habló en el apartado 5.2 de este estudio.

Hay dos tipos de incentivos fiscales esenciales, por un lado la deducción en la cuota del impuesto y por otro la exención de la eventual ganancia patrimonial. Nos centraremos en el primero que es el que más nos afecta en el tema tratado. La deducción en la cuota íntegra del IS se calcula aplicando sobre la base de deducción, de la cual se habla en el artículo 17 de la Ley 49/2002, el porcentaje fijado en la Ley con un tope máximo. La base que más nos va a interesar de todas las reseñadas en el artículo 17 es

la que aparece en el apartado a: “en los donativos dinerarios, su importe”, el resto de puntos se refiere sobre todo a donaciones en forma de bienes o derechos de usufructo.

Las deducciones de la cuota del Impuesto sobre sociedades las encontramos en el artículo 20 de la Ley 49/2002, el cual nos establece una deducción del 35% de la base de la deducción, que en el caso de los donativos dinerarios sería su importe como vimos anteriormente. Una ventaja que establece este artículo es la posibilidad de aplicar la deducción en las liquidaciones de los 10 años inmediatos y sucesivos y si en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado aportaciones a favor de una misma entidad por importe igual o superior al del periodo impositivo anterior el porcentaje de deducción aplicable ascenderá hasta el 40%. La base de esta deducción no podrá exceder en ningún caso el 10% de la base imponible del periodo impositivo, pudiéndose aplicar el exceso si se produjese en los 10 años inmediatos y sucesivos.

**Tabla 4.2: Incentivos fiscales al mecenazgo<sup>11</sup>**

	DONACIÓN		DEDUCCIONES	
			2015	Desde 2016
PERSONAS FÍSICAS (IRPF)	Hasta 150 € de donación a una o varias entidades durante el ejercicio		50%	75%
	Resto de donaciones a partir de 150 €	Norma general	27,5%	30%
		Si se ha donado al menos 150 € a una entidad durante el ejercicio y si en los 2 ejercicios anteriores también se ha donado a esa misma entidad*	32,5%	35%
PERSONAS JURÍDICAS (IMPUESTO SOCIEDADES)	Si en los 2 ejercicios anteriores NO se ha donado a la misma entidad*		35%	
	Si en los 2 ejercicios anteriores SÍ se ha donado a la misma entidad*		37,5%	40%

*Fuente: Consultora Ágora social*

A modo de reflexión personal diré que creo que las donaciones al deporte son una gran oportunidad para las PYMES en cuanto al deporte no profesional se refiere, pues

<sup>11</sup> En la imagen se aprecia, aparte del tipo porcentual de las deducciones en persona físicas de las que no hemos hablado en este apartado, que el tipo es diferente si se ha donado a la misma entidad en 2 ejercicios anteriores. Esta modificación se incluyó en la disposición final 5.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

estas no pueden competir con los 100 millones por temporada de patrocinio que recientemente ha firmado Nike con el Fútbol Club Barcelona, aunque bien es cierto que patrocinio y mecenazgo en principio tienen fines diferentes, mientras uno es supuestamente altruista el otro tiene un carácter más comercial, pero si deben pasar a ver este “patrocinio” como una inversión, ya que el vínculo emocional que se establece con el deporte es muy grande y estar presente en él puede provocar en el consumidor un vínculo positivo hacia la empresa o la marca, relacionados muchas veces con los valores sociales que ensalza el deporte. Es mucho el dinero que mueve anualmente el patrocinio en el deporte y el que hace que el mundo del deporte cada vez se desarrolle más y estos incentivos fiscales son una forma de seguir apoyando ese crecimiento.



## **5. REGIMEN TRIBUTARIO DE LOS DEPORTISTAS**

En este apartado vamos a analizar el régimen tributario de los deportistas profesionales. Es necesario hacer esta distinción de “profesionales” ya que los deportistas aficionados no tendrán repercusión en estos tributos. Como ya es sabido por todos, las cifras que se manejan muchas veces en el mundo del deporte son muy elevadas comparadas con las rentas medias del resto de ciudadanos por lo que la presión fiscal también será acorde a esas rentas, que estarán sujetas o al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto de la Renta de los No Residentes. Estos serán los dos tributos principales pero también analizaremos otros que pueden tener repercusión en los deportistas y su actividad según lo que nuestra legislación establece. Es muy difícil abordar toda la fiscalidad respecto al deporte, por lo que nos centraremos en aquellas cuestiones más importantes.

### **5.1 IMPUESTOS DIRECTOS SOBRE LA RENTA: IRPF E IRNR**

Lo primero que debemos hacer es definir que es un deportista profesional y para ellos debemos acudir al Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, donde nos habla de aquellos que se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de otro sujeto a cambio de una retribución. Hay que hacer hincapié en la voluntariedad, pues de no ser así no podríamos considerar la relación como laboral, como ocurre por ejemplo con los miembros de las diferentes selecciones nacionales, que tienen la obligación de acudir a ellas por obligación de las normas federativas.

Los deportistas profesionales reciben por su trabajo una contraprestación económica al igual que lo hacen el resto de profesionales de otros sectores y como tal dichas contraprestaciones estarán sujetas a una serie de deducciones y retenciones que irán a parar a las arcas públicas.

Es el IRPF el principal impuesto que grava las rentas de los deportistas y tiene un carácter directo y personal, lo que significa que tiene en cuenta diferentes circunstancias personales del contribuyente.

Los deportistas tienen una característica especial en su trabajo y es que están determinados por un factor muy importante, la edad, ya que la vida activa de estos es mucho menor que en otras profesiones. En muchos casos el nivel de ingresos es muy

alto y en poco tiempo reciben más ingresos que cualquier persona media en periodos de tiempo mucho más largos, por lo que si tenemos en cuenta el carácter progresivo del IRPF veremos que la carga tributaria es muy alta y en los pocos ejercicios económicos en los que están en activo soportan impuestos mucho más elevados que los que soportarían en el caso de recibir el mismo salario pero repartido en más ejercicios. A algunos les puede parecer desproporcionadas las rentas que reciben los deportistas pero lo que bien es cierto es que la influencia de estos en la sociedad es muy grande.

En la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre Patrimonio<sup>12</sup>, encontramos todos los datos que nos puedan interesar sobre el IRPF y el IRNR. En el artículo 17.1 nos describe rendimientos del trabajo como: *“contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”*, por lo tanto, las retribuciones que se deriven de la realización de una actividad deportiva cuando haya un tercero que asuma los riesgos de la actividad, serán rendimientos del trabajo. De esta forma conceptos como el salario mensual, la prima de fichaje, la prima por partidos, los diferentes pluses que puedan recibir o la indemnización por extinción del contrato entre otros entrarían a formar parte de este rendimiento.

El fútbol en nuestro país es el deporte donde mayor salario tienen los deportistas. En de Diciembre de 2015 se firmó entre la Liga de Fútbol Profesional y la Asociación de Futbolistas Españoles un nuevo un nuevo convenio colectivo que tiene aplicación en las cuatro próximas temporadas y establece un salario mínimo para los jugadores de Primera División de 155.000 euros anuales, que si lo dividimos en 14 pagas supone 11.071 euros mensuales. En Segunda división, que es junto a la Primera división quienes forman parte de la Liga de Fútbol Profesional y por tanto donde se considera a los futbolistas profesionales, la cantidad se reduce hasta los 77.500 euros anuales, 5.535 euros mensuales. En estos sueldos se incluyen los conceptos mencionados anteriormente de salario mensual, prima de fichaje y prima por partidos, pero vemos que el salario mínimo de un futbolista profesional es muy superior al salario mínimo

---

<sup>12</sup> En adelante se hará referencia a esta Ley como LIRPF.

interprofesional que marca la Ley en nuestro País que para el año 2016 el Ministerio de Empleo y Seguridad Social fijó en 9.172,80 euros anuales, que quedaría en 655,20 euros mensuales si lo dividimos en 14 pagas. Esto hace que el salario sea diecisiete veces superior en el caso de los jugadores de Primera división y ocho en el caso de los de Segunda y que sea cuestionado por muchas personas si realmente es normal que exista tal desproporción.

En la siguiente tabla aparece el sueldo medio anual de un futbolista profesional en cada uno de los equipos de la Primera División Española y Alemana en el año 2013.

**Tabla 5.1: Salarios futbolistas profesionales España-Alemania año 2013**

	EQUIPO	SUELDO ANUAL €	EQUIPO	SUELDO ANUAL €
1	FC BARCELONA	6.188.604	BAYERN MUNICH	4.211.719
2	REAL MADRID	5.558.426	SCHALKE	2.985.536
3	VALENCIA	2.185.482	BORUSSIA DORTMUND	2.226.342
4	ATLÉTICO DE MADRID	1.836.164	WERDER BREMEN	1.949.834
5	SEVILLA	1.815.264	STUTTGART	1.939.981
6	ATHLETIC DE BILBAO	1.361.448	HAMBURG	1.839.281
7	ZARAGOZA	1.182.311	BAYER LEVERKUSEN	1.624.229
8	VILLARREAL	1.170.367	NUREMBERG	1.519.873
9	ESPANYOL	859.862	WOLFSBURG	1.410.167
10	MALLORCA	794.178	EINTRACHT FRANKFURT	1.296.635
11	REAL SOCIEDAD	746.408	KAISERLAUTERN	1.256.180
12	GETAFE	737.451	HOFFENHEIM	1.255.456
13	OSASUNA	609.069	COLOGNE	1.254.719
14	RACING SANTANDER	591.155	HANNOVER 96	1.223.611
15	DEPORTIVO CORUÑA	570.255	BORUSSIA MONCHENGLADBACH	1.200.498
16	MÁLAGA	495.615	MAINZ	1.187.401
17	LEVANTE	412.018	ST PAULI	1.180.832
18	HÉRCULES	358.275	FREIBURG	983.726
19	ALMERÍA	349.319		
20	SPORTING GIJÓN	271.369		

*Fuente: Diario la Nueva España*

Es frecuente que en los contratos de los deportistas se pacten retribuciones en especie como la utilización de un coche o vivienda, planes de pensiones o seguros entre otros, por las que también deberán tributar. La LIRPF valora estas retribuciones en especie de diferente manera dependiendo del tipo de retribución que se trate y estableciendo diferente porcentaje en base por ejemplo a si la vivienda de que se cede el derecho a utilización es o no del club, si el vehículo que se cede es solo para el uso o en cambio se le da en propiedad al jugador así como otras múltiples variables.

El IRPF es un impuesto progresivo, por lo que aumenta a medida que aumenta la base imponible, que es la cuantía de la renta obtenida por un contribuyente, pagando más los que más capacidad de pagar tienen. Lo frecuente es que los deportistas profesionales, sobre todo de los deportes más comunes como pueden ser el fútbol y el baloncesto, tengan tributos muy elevados al ser también muy elevadas sus rentas.

La recaudación del IRPF está cedida parcialmente a las Comunidades Autónomas con límite en el 50%, por lo que no será solo competencia estatal y se pagará en algunos casos más o menos dependiendo de la Comunidad a la que se pertenezca. En la tabla aparece como ejemplo la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

**Tabla 5.2: Tramos IRPF año 2016 en Castilla y León**

<i><b>BASE IMPONIBLE</b></i>	<i><b>TIPO ESTATAL</b></i>	<i><b>TIPO AUTONÓMICO</b></i>	<i><b>TOTAL</b></i>
0€ – 12.450€	9,5%	9,5%	19%
12.450€ – 20.200€	12%	12%	24%
20.200€ - 35.200€	15%	14%	29%
35.200€ - 60.000€ <sup>13</sup>	18,5%	18,5%	37%
60.000€ en adelante	22,5%	21,5%	44%

*Fuente: Elaboración propia*

### **5.1.1 REGIMEN TRIBUTARIO DE LOS DEPORTISTAS DESPLAZADOS. “LEY BECKHAM”.**

La tributación de las rentas de los deportistas extranjeros que prestan sus servicios en España tendrá un tratamiento diferente a los que residen permanentemente en el país, pues se supone que la prestación de servicios no va a ser definitiva, sino por tiempo limitado. En el artículo 93 de la LIRPF se regula el régimen fiscal especial de aquellos que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español por contrato de trabajo, pudiendo tributar por las reglas y requisitos

<sup>13</sup> En Castilla y León el último tramo llega hasta los 53.407,20€ en lugar de los 60.000€ que es a nivel estatal. El límite máximo estatal está en el 45% por lo que en la CCAA de Castilla y León las rentas más altas tributan por un 1% menos que en otras Comunidades.

del IRNR, es decir, como si no fueran residentes en España, pero teniendo la condición de contribuyentes del IRPF, durante el periodo impositivo del cambio de residencia y los cinco periodos siguientes. En el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en los artículos del 113 al 120 se amplía esta regulación.

Para determinar la residencia o no en España hay que cumplir una serie de requisitos, pero el que más nos interesa es la necesidad de permanecer en territorio español durante más de 183 días al año. Otro requisito necesario para poder acogerse a este régimen es no haber sido residente en España durante los diez años anteriores al desplazamiento<sup>14</sup>. El procedimiento burocrático a seguir aparece reflejado en el Anexo I de este estudio.

Será el contribuyente el que tiene la opción de elegir entre tributar por el IRPF o por el IRNR y esta decisión vendrá determinada obviamente por aquella opción que le aporte una menor carga fiscal, para lo que deberá hacer una previsión de ingresos y decidir que opción le conviene más. No es tarea fácil, pues la normativa de ambos tributos es compleja, aunque en estos años las reformas de ambos impuestos han tendido a disminuir sus diferencias. Una diferencia a tener en cuenta entre ambos tributos es que el IRNR es únicamente estatal, no tiene cedida una parte a las Comunidades Autónomas como ocurre en el caso del IRPF, por lo que no podrán verse beneficiados los contribuyentes de las posibles rebajas fiscales que en ocasiones conceden las Comunidades.

**Tabla 5.3: Tipos IRNR años 2014, 2015 y 2016**

	2014	2015	2016
Tipo general	24,75%	24%	24%
Tipo para rentas de UE y EEE	24,75%	20%	19%
Tipo dividendos intereses y ganancias	21%	20%	19%

*Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas*

## **“LEY BECKHAM”**

<sup>14</sup> Se suele aplicar el término “impatriados” a los beneficiarios de este régimen.

Principalmente es el Real Decreto 687/2005, haciendo referencia también a la Ley 35/2006. Se la conoce coloquialmente con este nombre porque coincidió su entrada en vigor con la llegada al Real Madrid de David Beckham y este fue de hecho uno de los primeros en acogerse a ella. Su máxima aplicación tuvo lugar entre los años 2005 y 2010, año en el cual se produjo la primera reforma.

No era un régimen vinculado expresamente a los deportistas, a los cuales ni siquiera se hace mención en la Ley, de hecho el objetivo era atraer capital humano cualificado de todos los sectores, pero al final su aplicación se redujo prácticamente en su totalidad a futbolistas que fichaban por clubes españoles.

El objetivo de la Ley era permitir que aquellos que tuvieran su residencia habitual en España pudiesen optar por tributar su renta por el IRNR durante el año de la firma del contrato y los cinco siguientes. Es común entre los deportistas firmar contratos de esa duración aproximada y muchos de los jugadores extranjeros que hay en los equipos españoles no duran más de 5 años en nuestro país, por lo que la Ley les venía hecha a la medida. Al tener rentas muy altas además, el tipo impositivo les beneficiaba mucho, pues como ya hemos visto anteriormente el tipo al que tributa el IRNR es muy inferior en caso de las rentas altas al del IRPF.

En el año 2010 se hace la primera modificación y se establece que únicamente las rentas inferiores a 600.000 euros durante el periodo impositivo podrán acogerse al régimen. Ya fue un cambio muy importante, ya que como hemos hablando anteriormente los deportistas suelen tener rentas mucho más elevadas y la gran mayoría de ellos quedaron excluidos. En el año 2015 se realizó una nueva reforma y se excluyó a la totalidad de los deportistas profesionales de la aplicación.

La “Ley Beckham” puso a España en el centro mundial a nivel deportivo y sobre todo en el fútbol. Atrajo a muchos deportistas de renombre que veían en nuestro país una ventaja muy importante respecto a otros países a nivel fiscal. Es frecuente además que los contratos de estos se hagan en neto, por lo que en quien repercutía en gran medida era en el club, que tendría muchos menos costes. Dicho de otro modo y tras pasado a un ejemplo con deportistas actuales, si Cristiano Ronaldo hubiese podido acogerse a esta Ley cuando llegó al Real Madrid, el Club hubiese tenido que pagar en torno a 3 millones de euros por el jugador a Hacienda, pues como hemos dicho antes, normalmente son los clubes los que pagan estos impuestos al negociarse el salario neto

en los contratos. Por el contrario, el Fútbol Club Barcelona habría tenido que pagar algo más de 5 millones de euros por Messi. De este modo un club pagaría en torno a 2 millones de euros más por un jugador que por otro, teniendo ambos el mismo salario, que por aquel entonces, en la temporada 2009/2010 era cercano a los 12 millones de euros netos anuales. Se ve de esta forma claramente como con esta Ley se favorecía que pudiesen llegar jugadores de prestigio a nuestro país, pues con el mismo salario bruto en dos países, en España el salario neto que percibía el jugador era mucho mayor.

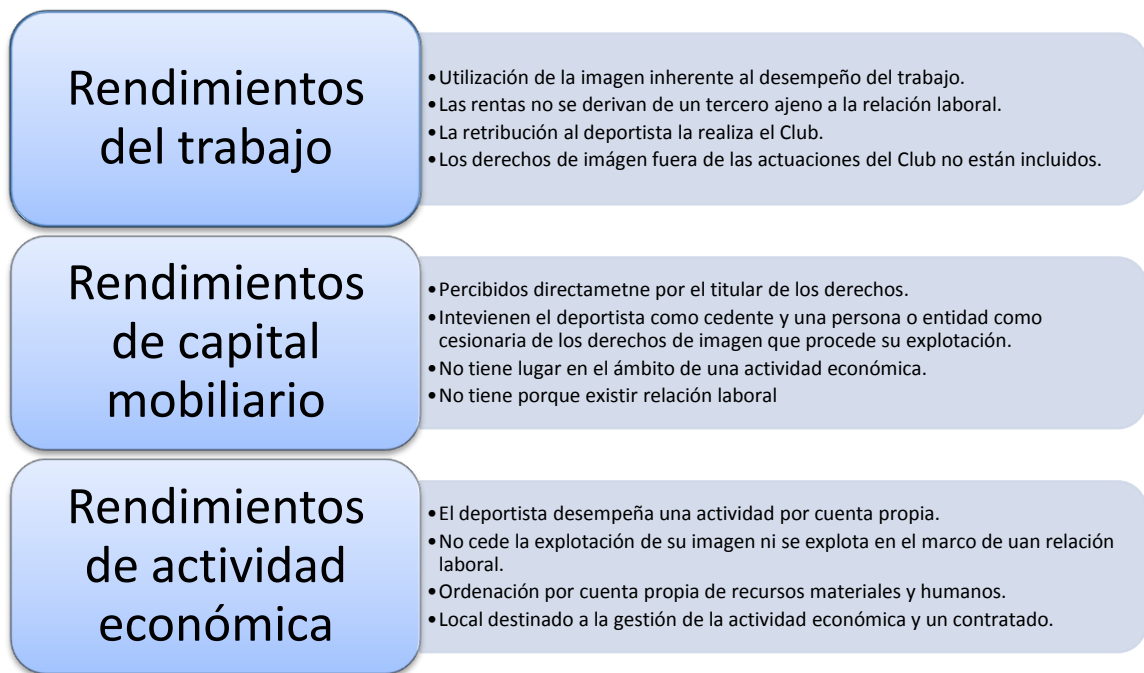
## **5.2 DERECHOS DE IMAGEN**

El derecho a la imagen es un derecho fundamental recogido por la Constitución española en el artículo 18.1 que dice: “Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen”. En el sistema tributario la Ley 35/2006 se ocupa de la cesión de los derechos de imagen. Por un lado el artículo 25.4.d, califica las rentas obtenidas por esta cesión como rendimientos de capital mobiliario y por lo tanto se deberá acudir al régimen general de este tipo de rendimientos que está recogido en los artículos 25 y 26 de dicha Ley. Por otro lado la LIRPF en el artículo 92 habla en exclusiva de la imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen.

Por lo tanto, es totalmente lícito que un deportista ceda la explotación de sus derechos de imagen y obtenga ingresos por ellos, tributando las rentas que obtenga por el IRPF. Lo que es un tema problemático es la calificación de esta cesión de los derechos de imagen como rendimientos del trabajo, rendimientos de capital mobiliario o rendimiento de actividades económicas.

Pondremos un ejemplo para intentar explicarlo: Será considerado como rendimiento de trabajo cuando la explotación de la imagen se realiza a favor de la entidad para la que trabaja, percibiendo rentas por ello a través de la entidad. En el caso de los rendimientos de capital mobiliario se considerarán cuando las rentas son percibidas directamente por el deportista titular de los derechos los cuales ha cedido a una empresa que será la encargada de retribuir al deportista. Estos se diferencian de los rendimientos de trabajo porque no es necesario que exista relación laboral. Por último, cuando el deportista sea él mismo el que lleve a cabo la explotación de su imagen sin cederla, nos encontraremos con un rendimiento de actividades económicas.

### **Figura 5.4: Diferencias entre los tipos de rendimientos**



*Fuente: Elaboración propia*

### 5.2.1 EL CASO MESSI

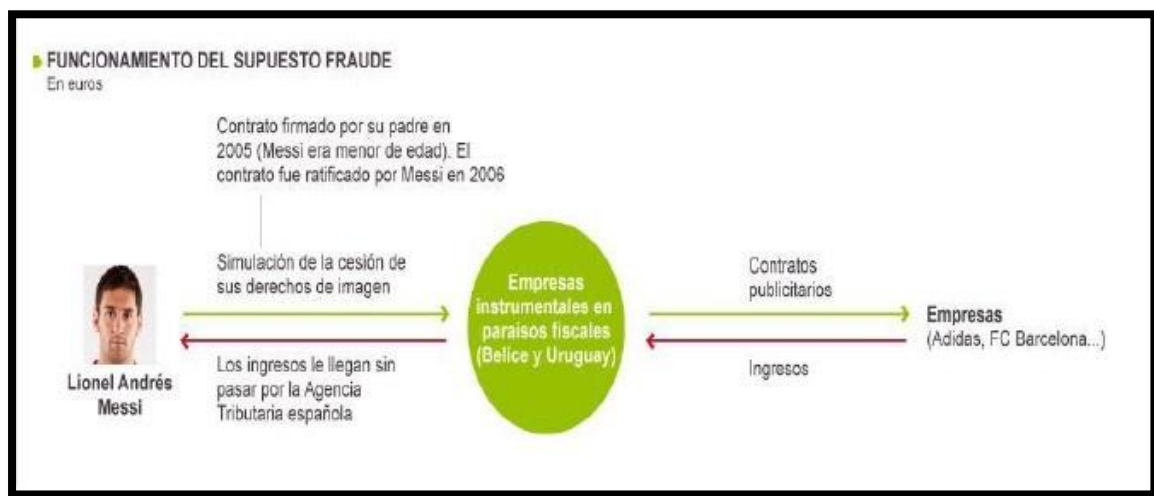
El caso más mediático en relación con los derechos de imagen es el que se está juzgando actualmente en Barcelona y que tiene como protagonista al argentino Lionel Messi, jugador del Fútbol Club Barcelona. Al argentino se le acusa de haber defraudado a Hacienda 4,1 millones de euros al eludir el pago del IRPF de los mencionados derechos de imagen durante los años 2007, 2008 y 2009. Se le acusa de tres delitos de evasión fiscal al considerar que su padre articuló un entramado de empresas en paraísos fiscales para ocultar los ingresos que provenían de la explotación comercial de la imagen del jugador.

Durante esos años Messi ingresó 10,1 millones de euros provenientes de grandes empresas como Telefónica, Danone o Adidas entre otras pero no abonó la parte que correspondía de IRPF. Messi simuló la cesión de sus derechos de imagen a empresas sin actividad en paraísos fiscales para hacer circular el dinero después a Reino Unido y Suiza, sin haber sido sometido a tributación alguna.



El fraude ha sido reconocido por el jugador, que de hecho ya pagó una multa millonaria por tal concepto, pero ahora lo que se juzga es si existe responsabilidad penal. La fiscalía por un lado considera que Messi, a pesar de ser el que paga los impuestos, no manejaba ni tenía conocimiento ni del entramado ni de los asuntos económicos y financieros derivados. Por otro lado la Abogacía del Estado si cree que el argentino es culpable y pide para él 22 meses y 15 días de cárcel manteniendo que actuó de forma consciente y voluntaria pese a no ser un as de las finanzas. La reparación del año y el reconocimiento de hechos le llevan a solicitar una pena menor.

**Figura 5.5: Funcionamiento del fraude de Messi**



*Fuente: Diario El País*

### 5.3 PRIMAS DE FICHAJE

El Convenio Colectivo para la actividad del fútbol profesional, que es el Convenio Colectivo de referencia en el mundo del deporte en España, en su artículo 22.1 nos describe prima de fichaje como: “La cantidad estipulada de común acuerdo entre el Club/SAD y el futbolista profesional, por el hecho de suscribir el contrato de trabajo”.

Es un concepto que retribuye la vinculación del deportista a un Club/SAD durante un periodo de tiempo y cuya cuantía variará en base al tiempo, valoración del deportista y circunstancias personales de cada jugador. La forma de pago suele ser anual, con fecha tope del 30 de Junio que es cuando está estipulado el fin de cada temporada, aunque cabe la posibilidad de efectuar un único pago en el momento de la firma del contrato entre otras opciones ya menos comunes.

La principal cuestión a tratar sobre la prima de fichaje en el ámbito tributario es la consideración de si esta tiene un periodo de generación superior a dos años, ya que en ese caso se le podrá aplicar el porcentaje de reducción que el artículo 18.2 de la LIRPF marca en el 30% para los rendimientos que tengan un periodo de generación superior a dos años y para las rentas irregulares cuando se imputen en un único periodo impositivo.

Si el contrato es inferior a dos años, lógicamente no podrá tener derecho a la reducción, el jugador tendrá derecho a la prima igualmente pero sin reducción alguna en cuanto a su tributación por el IRPF se refiere. En cambio si la cantidad percibida en concepto de prima está vinculada a la permanencia del deportista en una entidad deportiva para la que prestará sus servicios por un periodo de tiempo superior a dos años, si se cumpliría el requisito exigido por las normas del IRPF para la aplicación de la reducción.

Por lo tanto, se podrá aplicar una reducción del 30% según marca la LIRPF a las primas de fichaje que correspondan a un periodo de contratación superior a dos años, con independencia de que se efectúe un pago único de la misma o un pago anual durante cada uno de los años de contrato, siendo la cuantía sobre la que se aplicará la reducción igual o inferior a 300.000 euros anuales, según marca el ya mencionado artículo 18.2 de la LIRPF. Esta reducción se aplica a las rentas irregulares, que son aquellas cuya generación en el tiempo y por tanto su percepción no se ajusta a un ritmo anual, produciéndose un desajuste entre su periodo de generación y su imputación fiscal, que se produce en el ejercicio de su obtención, lo que provocaría un incremento del tipo impositivo al tratarse de un impuesto progresivo, intentando de esta forma paliar el efecto de la progresividad y acercarse un poco más a lo que sucedería si se pudiese imputar en el periodo de generación. Además se introdujo el límite de 300.000 euros que tuvo su origen en intentar limitar las indemnizaciones de los grandes banqueros al jubilarse.

#### **5.4 CESIONES DE LOS SERVICIOS DE LOS DEPORTISTAS**

En el ámbito del deporte las cesiones se regulan en el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, en el artículo 11. Las cesiones consisten en la cesión temporal de los servicios de un deportista de una entidad a otra. Es necesario el consentimiento de todas

las partes aunque en el caso de que la cesión se realice por iniciativa del jugador, el club tendrá la obligación de consentirla si durante una temporada entera no se han utilizado los servicios del jugador para participar en competiciones oficiales ante público.

Las cesiones son una práctica habitual en el mundo del deporte ya que interesa a todas las partes, por un lado el deportista puede seguir con la práctica de su profesión participando en otro club donde es probable que tenga más oportunidades y por otro lado a las entidades les ayuda a componer sus plantillas así como beneficios económicos.

El fútbol probablemente sea el deporte en el que son más comunes, en gran parte por los altos precios de los jugadores y es por eso que acudiremos a su Convenio Colectivo para ver como están reguladas. Es en los artículos 15, 16 y 17 donde encontramos toda la regulación en cuanto a cesiones se refiere, que es similar a lo que dice el artículo 11 del ya mencionado Real Decreto 1006/1985. En el artículo 16 se fijan las cantidades a percibir por el futbolista, que serán el 15% del precio, que deberá ser satisfecho en el momento de la aceptación de la cesión o bien, si no hubiese cantidad pactada alguna, el futbolista percibirá como mínimo la doceava parte del total de las retribuciones de la temporada anterior multiplicada por 1,5. En el artículo 17 se prevé que en caso de que la cesión sea definitiva el jugador tendrá derecho a percibir como mínimo el 15% del precio de la cesión pagado por el Club que adquiere los derechos.

En relación con el IRPF, cuando la cesión sea por un periodo superior a dos años, la cantidad cobrada por la cesión podría ser considerada un rendimiento acogido a la reducción del 30% de la que hablamos en el apartado anterior.

## **5.5 EXENCIONES**

En el artículo 7 de la LIRPF enumera una extensa lista de rentas que se encuentran exentas. Entre ellas encontramos en el apartado m, una que hace mención a los deportistas de alto nivel la cual reconoce como rentas exentas: "Las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o con el Comité Olímpico Español, en las condiciones que se determinen reglamentariamente". Mientras los deportistas esten reconocidos como de alto nivel podrán beneficiarse de la exención fiscal. El CSD será quien apruebe una lista

con estos deportistas, los cuales no tienen la obligación de ser profesionales para aparecer, sino que figurarán aquellos cuyo rendimiento les sitúe entre los mejores de Europa y del mundo en su categoría según unos baremos establecidos.

Para conocer las condiciones que se determinan reglamentariamente hay que atender al reglamento del IRPF (Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo) que dedica su artículo 4 a estas exenciones de las ayudas a los deportistas de alto nivel. Se establece como límite los 60.100 euros anuales para las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva siempre que los beneficiarios sean reconocidos como deportistas de alto nivel y que estas ayudas sean financiadas por el CSD<sup>15</sup>, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el COE o por el Comité Paraímpico Español.

Las cantidades que superen esos 60.100 euros serán consideradas como rendimientos del trabajo y se les aplicará la reducción que viene especificada en el artículo 20 de la LIRPF, para después ser incluidos en la base general del IRPF y aplicarles la escala progresiva general.

La finalidad de estas ayudas es la preparación de los deportistas para su participación en competiciones internacionales. Para poder optar a ellas, los deportistas deberán residir en España y optar por declarar sus rentas mediante el IRPF y no el IRNR, por lo que no podrán optar a la exención los deportistas que se acojan a la “Ley Beckham” que vimos en apartados anteriores.

Por otro lado están los premios recibidos por los deportistas, que en un principio podríamos pensar que están exentos en base a lo que dice el artículo 7 letra I de la LIRPF, que considera exentos “Los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen, así como los premios «Príncipe de Asturias», en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Príncipe de Asturias”. Como se puede ver, la exención no alcanza a los premios deportivos, salvo que este sea el Premio Príncipe de Asturias, recientemente renombrado como premio Princesa de Asturias.

---

<sup>15</sup> En el año 2016 las Federaciones Deportivas Españolas van a recibir del CSD más de 46 millones de euros en concepto de subvención. La celebración de los Juegos Olímpicos de Río de Janeiro en Brasil para este año 2016 son un factor importante para que se haya visto incrementada esta cifra en un 23,9% con respecto al año anterior. Las federaciones de natación y atletismo son las que más recibirán con una cifra en torno a los 4 millones de euros.

Los premios deportivos son premios recibidos por personas físicas vinculados a sus resultados en una actividad, por lo que serán considerados rendimientos de trabajo si esa actividad la desarrolla por cuenta ajena o rendimientos empresariales si la desarrolla por cuenta propia, por lo que el tratamiento será el mismo que el de las rentas procedentes de la actividad que los motiva.

Para poner un ejemplo vamos a centrarnos de nuevo en el Convenio Colectivo del fútbol, en el cual en su artículo 32 establece premios de antigüedad a los futbolistas que extingan la relación contractual con su Club/SAD cuando estos hayan permanecido un mínimo de 6 temporadas, considerando dentro del cómputo los posibles años que el jugador haya estado cedido. De esta forma se establece que el Club/SAD tiene la obligación de satisfacer las siguiente cantidades:

“Para la temporada 2014/2015:

- Para 9 o más temporadas de antigüedad: 64.500,00 euros.
- Para 8 temporadas de antigüedad: 37.950,00 euros.
- Para 7 temporadas de antigüedad: 26.900,00 euros.
- Para 6 temporadas de antigüedad: 16.550,00 euros.

Para la temporada 2015/2016: Las cantidades de la temporada 2014/2015 + IPC”.

En este caso el premio no estará exento como ya hemos visto, pero si podrá beneficiarse de la reducción del 30% de la que nos habla el artículo 18.2 de la LIRPF y que ya hemos visto en apartados anteriores, al tratarse de un ingreso irregular, pues no se obtiene de una forma periódica y que por otro lado ha tenido un periodo de generación superior a dos años.

## **5.6 APORTACIONES DE LOS DEPORTISTAS DE ALTO NIVEL A MUTUALIDADES DE PREVISIÓN SOCIAL**

Las mutualidades de previsión social (MPS) son aquellas que tienen como función cubrir riesgos como el desempleo, la invalidez, la jubilación, la viudedad o la muerte. Son voluntaria y complementaria al sistema de Seguridad Social y lo que hacen es convertir un riesgo individual en uno colectivo. Estas mutualidades no tienen ánimo de lucro, sino que están formadas por una serie de individuos, que pueden ser personas

físicas o jurídicas, que se unen para acceder a una serie de servicios contribuyendo mediante una cuota periódica, que puede ser fija o variable, a la financiación de la entidad.

Se cubren las contingencias en forma de capital o renta y aparte de las contingencias de desempleo, invalidez, jubilación, viudedad o muerte ya mencionadas, las mutualidades de previsión social tienen capacidad para otorgar prestaciones por maternidad o matrimonio o incluso prestar ayuda a familiares en caso de necesidad surgida como consecuencia de la incapacidad para el desempeño de su profesión.

Legislativamente para las aportaciones de los deportistas profesionales o de alto nivel a las mutualidades de previsión social se establece un régimen específico que aparece reflejado en la disposición adicional undécima de la LIRPF. Los deportistas que tributen por el IRNR amparados por la “Ley Beckham” no podrán ser beneficiarios de este régimen especial. Es necesario ostentar la condición de deportista profesional o de alto nivel cuyos requisitos aparecen reflejados en el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

En nuestro país existe la “Mutualidad de deportistas profesionales”, que es una MPS especializada para este colectivo, que busca principalmente que los deportistas, que tienen una vida laboral corta, puedan realizar aportaciones lo suficientemente elevadas para facilitarles la reinserción laboral en el momento en que finalice su etapa como deportistas mediante la disposición del capital constituido.

Para convertirse en mutualista un deportista deberá realizar la primera vez que aporte un ingreso de 250 euros para el fondo mutual que recuperará cuando rescate el dinero y a partir de ahí podrá aportar desde 100 euros hasta un máximo de 24.250 euros anuales lo que estime oportuno. Las condiciones que debe cumplir para ello aparte de las aportaciones indicadas son ser deportista en activo y cumplimentar el formulario de solicitud de alta como Mutualista que hay en la web de la mutualidad de deportistas profesionales.

#### **5.6.1 APORTACIONES MÁXIMAS DEDUCIBLES**

La disposición adicional undécima de la LIRPF no establece directamente ninguna cuantía máxima de las aportaciones, lo que hace es remitir al régimen de las personas discapacitadas que aparece en la disposición adicional décima y donde se establece que

la cuantía máxima de las aportaciones deducibles es de 24.250 euros anuales. En este tope máximo estarán incluidas las posibles aportaciones que realice el Club o promotor del deportista en concepto de rendimiento de trabajo. De esta forma queda patente que la protección fiscal de los discapacitados no es superada por ningún otro grupo.

Una vez finalizada la vida laboral del deportista profesional o de alto nivel o cuando se haya producido la pérdida de tal condición, los deportistas no podrán hacer más aportaciones. En el caso de que tras un periodo de inactividad el deportista volviese a ser contratado y obtuviese el reconocimiento de deportistas de alto nivel o profesional según los términos que establece el reglamento, tendría la posibilidad de volver a este régimen especial.

### **5.6.2 RÉGIMEN FISCAL**

El objetivo principal de este régimen específico es reducir la base imponible general del IRPF, lo cual nos puede llevar en principio a reducir también el tipo impositivo aplicable, digo en principio porque no hay que olvidar que el IRPF es un impuesto progresivo que va por tramos, entonces si la reducción de la base imponible nos lleva a descender uno de los escalones, el tipo al que se tributará por el IRPF será también menor. Esto se podrá llevar a cabo siempre que se den las condiciones anteriores y con un límite máximo del total de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas que se perciben individualmente en el ejercicio hasta un máximo de 24.250 euros.

Si comparamos esta medida con el régimen general previsto en el artículo 52.1 de la LIRPF vemos que hay algunos deportistas que se pueden ver beneficiados. Este artículo establece como límite máximo para las reducciones previstas aplicar el menor entre:

- El 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.
- 8.000 euros anuales

Las dos diferencias principales son, por un lado que se ha elevado el límite máximo y por otro que será posible alcanzar la totalidad de los rendimientos netos del trabajo y de las actividades económicas. 24.250 euros es igual al 30% de 80.833 euros, por lo que basándonos en este dato, todos los deportistas cuyos ingresos estén por debajo de esta

cantidad se verán beneficiados por aportar a la Mutuality cantidades superiores al 30% de los mismo.

En el apartado b de las disposición adicional undécima nos dice: “Las aportaciones que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación del límite establecido en la letra a) podrán reducirse en los cinco ejercicios siguientes. Esta regla no resultará de aplicación a las aportaciones que excedan del límite máximo previsto en el número 2 de este apartado uno”. Poniendo un ejemplo, un deportista con una base imponible de 17.000 euros que haya realizado aportaciones por 22.000 euros, podrá reducir la base imponible en 17.000 euros y los 5.000 restantes los podrá reducir hasta en los cinco años siguientes.

### **5.6.3 TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS CONSOLIDADOS**

En la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de pensiones se establece que cuando se produce una de las contingencias aseguradas nace el derecho a recibir las prestaciones, pero mientras tanto los mutualistas no podrán hacer efectiva la retirada de las aportaciones a la MPS así como sus rendimientos<sup>16</sup>, por lo que se irán consolidando derechos.

Los deportistas podrán hacer efectivos sus derechos consolidados en caso de enfermedad grave y desempleo de larga duración o una vez transcurrido un año desde la pérdida de la condición de deportista profesional o de alto nivel o finalización de la vida laboral. Estas cantidades percibidas tributarán como rendimientos del trabajo en el IRPF y no tendrán derecho a reducción en caso de que los deportistas dispongan de los derechos consolidados en casos distintos a los expuestos anteriormente. En el caso de que las aportaciones recibidas sean superiores a las realizadas, éstas tributarán como rendimiento del trabajo en el ejercicio en el que se hayan recibido. Los desempleados de larga duración y enfermos graves podrán recuperar las cantidades anticipadamente y estas serán tratadas tributariamente de la misma manera que las prestaciones propiamente dichas.

El pago del IRPF se difiere al momento en que se reciben las prestaciones, con la ventaja de que en muchas ocasiones el momento en que se reciben dichas prestaciones

---

<sup>16</sup> Estos rendimientos están en función de las inversiones realizadas por la entidad gestora y pueden ser tanto positivos como negativos. En caso de una mala gestión de los fondos podría ser que los rendimientos fuesen negativos hasta el punto de no disponer de derechos.



corresponde a periodos con menores ingresos, teniendo así un menor tipo impositivo, sobre todo si esa recepción se difiere en más de un ejercicio y no se recibe toda en un mismo ejercicio, lo que llevaría a tipos impositivos más elevados. Bien es cierto que si hablamos de situaciones de enfermedad grave o desempleo de larga duración, casi siempre el sujeto no podrá decidir libremente en razón de la rentabilidad fiscal que le aporte diferir el cobro en varios ejercicios, pues es probable que necesite los ingresos para poder financiar una nueva actividad económica. Cuando esto ocurre y se hacen efectivos los derechos consolidados de una sola vez, casi siempre el deportista tiene que pagar el IRPF al tipo máximo, pues los fondos suelen superar este límite máximo y deben imputarlos a un solo ejercicio y sin deducciones. A mayores estarán también los rendimientos que tributarán también por la tarifa normal.

## 6. EL IVA EN EL ÁMBITO DEPORTIVO

El artículo 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) nos describe este impuesto como: *“El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:*

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.*
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.*
- c) Las importaciones de bienes.”*

Será la mencionada Ley 37/1992, de 28 de diciembre la que regule todo lo relacionado con este tributo, modificada en algunos preceptos a partir del 1 de Enero de 2015 por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Este estudio se centra sobre todo en los tributos de naturaleza directa, pero conviene dar unas pinceladas también sobre el IVA, ya que es el Impuesto que más familiar resulta a la población y al que por supuesto el mundo del deporte no escapa, aunque si hay alguna excepción como veremos a continuación. Como indica el artículo 4.3 de la LIVA, los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial no influyen en la sujeción o no al impuesto, por lo que las entidades deportivas no estarán exentas a pesar de que no tengan ánimo de lucro.

En el artículo 20 de la LIVA se establecen una serie de exenciones al tributo, entre las que se encuentran en el ámbito deportivo las recogidas en el apartado uno, número 13º el cual dice así: *“Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:*

- a) Entidades de derecho público.*
- b) Federaciones deportivas.*
- c) Comité Olímpico Español.*
- d) Comité Paralímpico Español.*
- e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.*

*La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.”<sup>17</sup>*

En cuanto a los tipos impositivos reducidos el artículo 91.2 8º de la LIVA reconoce a los espectáculos deportivos de carácter aficionado, los cuales tributarán al 10%. Por lo tanto los servicios prestados a personas físicas que practiquen deporte, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación y donde no resulte aplicable la exención mencionada del artículo 20 ni el artículo 91.2 8º, tributarán al tipo general del 21%.

Por otro lado, los deportistas que lleven a cabo el desarrollo de su actividad profesional con el objetivo de obtener rendimientos mediante la prestación de servicios a terceros, como puede ser por ejemplo mediante la impartición de clases particulares, deberán tributar por el tipo general del IVA.

El 1 de septiembre de 2012 tuvo lugar en España una subida de los tipos impositivos del IVA<sup>18</sup>. Fue una decisión política muy cuestionada por todo lo que conlleva consigo y el marco político en el que se produjo, pero a nosotros a nivel de este estudio nos interesa sobre todo la repercusión que tuvo en los centros deportivos como son por ejemplo los gimnasios. Hasta esa fecha todos estos centros tributaban al tipo reducido

---

<sup>17</sup> Sobre este artículo trata la consulta vinculante a la AEAT número V607-13 de fecha 27 de febrero de 2013. El consultante es un club náutico, entidad deportiva sin ánimo de lucro que tiene como fin el fomento de los deportes náuticos y quiere saber acerca del reconocimiento de la condición de entidad de carácter social y el tipo impositivo aplicable a los ingresos en caso de no serle reconocida la condición anterior que le daría derecho a la exención, para la que además tiene que concurrir que las operaciones tengan la consideración de prestaciones de servicios, que estén relacionadas con la práctica del deporte o la educación física y sean prestadas por las personas o entidades referidas en los apartados a) – e) del artículo 20.1 13º de la LIVA.

En contestación de la AEAT, la exención se extenderá únicamente a las actividades que tengan la consideración de prestación de servicios y estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física y contribuyan de manera directa a la práctica de tal actividad. Por tanto, si los servicios prestados por la entidad consultante, lo son a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física y los servicios están relacionados con dichas prácticas estarán exentos del impuesto en el caso de que la entidad reúna las condiciones para ser considerada de entidad de carácter social, mientras que si la entidad no reúne estas condiciones se le aplicará el tipo general del impuesto. Todas las actividades que no se ajusten a los requisitos de la exención tributarán igualmente al tipo general.

<sup>18</sup> El tipo general pasó del 18% al 21%, el tipo reducido del 8% al 10% y el tipo superreducido se mantuvo en el 4%

del 8% y pasaron de golpe a tributar por el tipo general, con su correspondiente subida, al 21%. Pasó lo mismo con otros servicios como peluquerías o funerarias, que de pronto se encontraron con una subida de 13 puntos porcentuales en el impuesto, subida que en muchos casos llevó a cerrar el establecimiento por no poder soportar los costes.

Esta subida fue en muchos casos asumida por los centros deportivos, los cuales no podían repercutir en las cuotas de los abonados una subida del 13% de golpe por el riesgo de pérdida de gran número de ellos, obteniendo pérdidas en muchos de los casos. Durante estos cuatro años las protestas han sido múltiples<sup>19</sup> y se ha pedido al gobierno que vuelva a considerar a estos centros como actividades que tributen al tipo reducido e incluso al tipo superreducido, alegando su contribución a la mejora de la salud y con ello el descenso de los gastos públicos en sanidad. Hasta el momento todo sigue sin modificación y los centros deportivos tributan al 21%.

**Figura 6.1: Impacto de la subida del IVA en los centros deportivos**



*Fuente: Barómetro sectorial de la federación nacional de empresarios de instalaciones deportivas*

<sup>19</sup> En Febrero de 2014 tuvo lugar una petición formal por parte de la Federación Nacional de Empresarios de instalaciones Deportivas (Fneid), dirigida al ministerio de Hacienda, con el objetivo de obtener una rebaja del IVA que grava su actividad. Se solicitaba incluir el deporte dentro de las revisiones y bajadas fiscales que presumiblemente iban a tener lugar, alegando reducciones de plantillas y pérdidas que llevan a peligrar los negocios como consecuencia de la subida tan drástica del impuesto.

[http://economia.elpais.com/economia/2014/02/05/agencias/1391602641\\_948071.html](http://economia.elpais.com/economia/2014/02/05/agencias/1391602641_948071.html)

A modo esquemático estableceremos algunos de los actos o actuaciones de la práctica cotidiana de las entidades deportivas que pueden dar lugar al hecho imponible del IVA:

- Cobro de cuotas periódicas a practicantes de deportes a que se dedique la entidad y que les da derecho a formar parte de los equipos o utilizar las instalaciones → Exentas
- Patrocinios, mediante el cual el patrocinador aporta una cantidad económica para la realización de una actividad deportiva y la entidad deportiva se compromete a colaborar en la publicidad de este mediante la colocación de vallas publicitarias, carteles, logo de la marca en las equipaciones o cualquier otra forma similar → Llevan IVA al tipo general.
- Venta de entradas → Llevan IVA al 10% si son de carácter aficionado y al 21% si no lo son.
- Servicio de cafetería que muchos clubes suelen tener en sus instalaciones frecuentemente para financiar los gastos de la entidad → Llevan IVA al tipo general y podrán deducir el IVA soportado en las compras.
- Venta de productos de nutrición y energéticos que se venden en los gimnasios así como servicios de fisioterapia o masaje → Llevan IVA al tipo general.
- Ventas de merchandising → Llevan IVA al tipo general como cualquier tienda normal.
- Compra de camisetas para los jugadores de los respectivos equipos o gastos de mantenimiento de las instalaciones deportivas → Lleva IVA al tipo general.
- En el caso de las actividades extraescolares de los colegios relacionadas con los deportes, la actividad deportiva impartida estará exenta en el caso de ser impartida por una entidad de las indicadas en el artículo 20, apartado uno, número 13º de la LIVA, ya analizado anteriormente, mientras que si es

impartida por un monitor autónomo o por una empresa, se deberá facturar IVA al tipo general<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> Tiene relación con esto la Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos número V1822-13, de fecha 3 de junio de 2013 en la que una Empresa que realiza actividades lúdico-deportivas con jóvenes y adolescentes dentro de un programa socio-educativo pregunta sobre el tipo impositivo aplicable al IVA que tendrá para dichas actividades.

En la contestación, la Dirección General de Tributos dice que la exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el artículo 20, apartado uno, número 9º (entre los que se incluye la enseñanza escolar), efectuadas con medios propios o ajenos por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios. La exención no comprenderá los servicios relativos a la práctica del deporte prestados por empresas distintas de los centros docentes y en ningún caso se entenderán comprendidos los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

La exención no será aplicable a los servicios de enseñanza que versen sobre materias no incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles o grados del sistema educativo español, competencia que corresponde al Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

## **7. OTROS IMPUESTOS QUE AFECTAN AL MUNDO DEL DEPORTE**

En el deporte, como en casi todas las actividades económicas que se realizan en España, los tributos que más influencia tienen son el Impuesto sobre Sociedades, el IRPF y el IVA, pero aparte de estos tres hay otros que aunque su influencia sea menor hay que conocer sus características y repercusiones y es lo que veremos en este apartado.

### **7.1 IMPUESTO SOBRE PATRIMONIO**

El Impuesto sobre Patrimonio está regulado en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LP) y descrito en el artículo 1, el cual dice: *“El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos en esta Ley. A los efectos de este Impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.”*. Según indica el artículo 29 de la LP *“El Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha.”*

Los deportistas no tienen un marco especial en lo que a este Impuesto se refiere, sino que tributarán por él como cualquier otro ciudadano, tanto si trabajan como asalariados como si lo hacen por cuenta propia como autónomos. Lo que si hay que tener en cuenta es que este es un tributo que está cedido a las Comunidades Autónomas, como se indica en el artículo 2.2 de la LP, por lo que en ocasiones estas si pueden hacer modificaciones en determinados elementos del tributo que en cierto modo les pueda favorecer. Es un tributo Estatal que está cedido a las Comunidades Autónomas en el cien por cien sobre el Patrimonio producido en su territorio, teniendo como referencia la residencia habitual del sujeto pasivo para considerarlo producido en su territorio, como se indica en el artículo 31 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Como analizar Comunidad por Comunidad no tiene sentido en este estudio, la Comunidad de Castilla y León regula esta cuestión en el artículo 11 del Decreto

Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, se establece la exención de los patrimonios especialmente protegidos de contribuyentes con discapacidad. En este precepto dice que *“Estarán exentos de este impuesto los bienes y derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible que formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente, constituido al amparo de la Ley 41/2003, de Protección Patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad.”*

Con carácter general las Comunidades lo aplican sobre patrimonios que superan los 700.000 euros, aunque como es un tributo sobre el que tienen amplia competencia hay Comunidades como es el caso de Madrid que lo bonifican al 100%, lo que provoca en la práctica que el tributo no exista.

En relación a los deportistas impatriados, de los que hablamos en apartados anteriores en relación a la Ley Beckham, Martín-Abril Calvo dice lo siguiente<sup>21</sup>: *“Los contribuyentes que renuncien o queden excluidos del régimen especial de tributación por el IRNR, entendemos que trasladarán los efectos de la renuncia o exclusión inmediatamente al Impuesto sobre el Patrimonio, pasando a tributar por obligación personal (nada dice la norma reglamentaria a este respecto). De igual forma a lo que está previsto en el régimen especial, los contribuyentes que se acojan al mismo tributarán en el Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real durante seis periodos impositivos. No obstante, si renuncian o quedan excluidos del régimen especial no podrán volver a optar por tributar en el Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real en el marco de este régimen especial.”*

En cuanto a la obligación personal y la obligación real, mencionadas en el párrafo anterior, hay que decir que son dos modalidades de tributación que dependen de si el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en España o no. Por un lado está la obligación personal, que grava la totalidad del patrimonio del sujeto pasivo, independientemente del lugar donde estén situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos. De esta forma están sometidas a este tipo de obligación las personas físicas españolas o

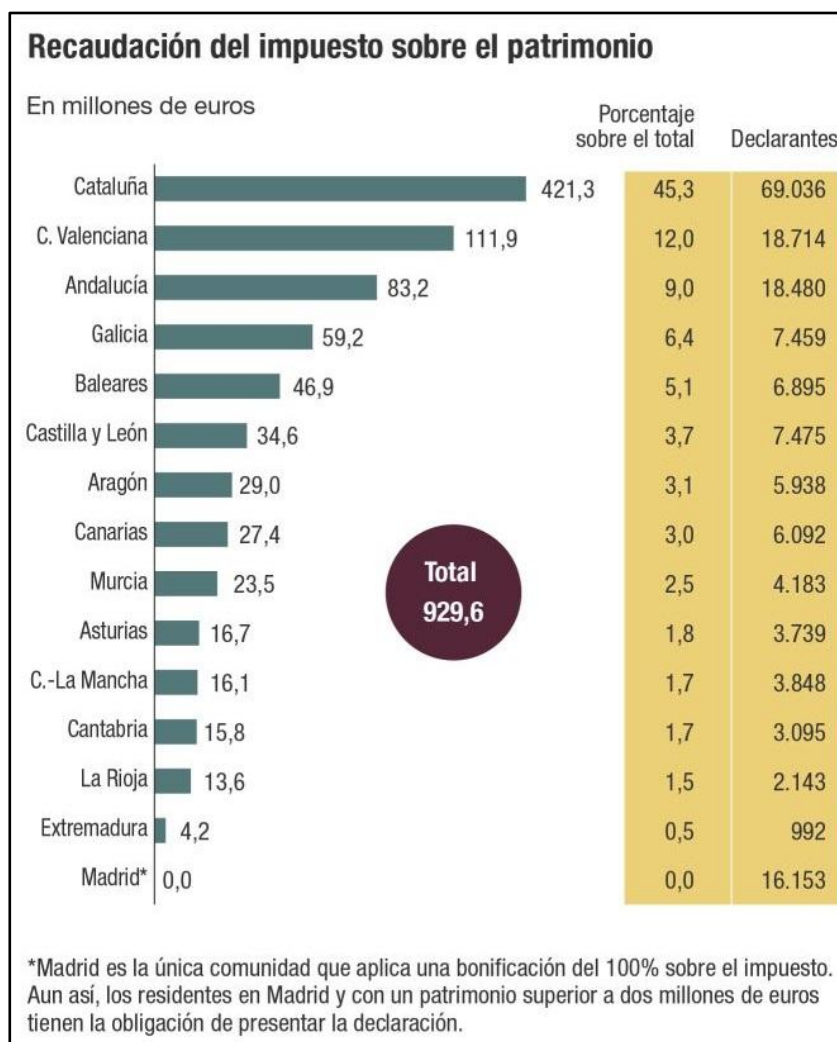
---

<sup>21</sup> Martín-Abril Calvo, D., “El nuevo régimen de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o régimen de Impatriados”, Carta Tributaria, Monografía, núm. 16, Año 2005, página 22.



extranjeras que tengan su domicilio o residencia habitual en territorio español y los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero y de organismos, instituciones o Estados extranjeros en España. Por otro lado está la obligación real, por la cual solo se gravan los bienes o los derechos de que sea titular la persona física, que puedan ejercitarse en territorio español. Están sometidas a esta modalidad las personas físicas que no tengan su residencia habitual en España y las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español y que opten por tributar por el IRNR.

**Gráfico 7.1: Recaudación por Comunidades por el IP Año 2013. Datos más recientes ofrecidos por la Agencia Tributaria.**



Fuente: Diario Cinco Días. Datos Agencia Tributaria

Por otro lado, actualmente no hay casos relevantes de beneficios que las Comunidades Autónomas por iniciativa propia establezcan en relación con el mundo del deporte, pero podemos hacer referencia a algunos importantes que tuvieron lugar hace algunos años.

En relación con el Impuesto sobre Patrimonio, la Generalitat Valenciana estableció una bonificación de la cuota con motivo de la celebración de la Copa América de Vela 2007, que es un acontecimiento deportivo cuya duración es de cuatro años y que pretendía beneficiar la promoción del evento y que los participantes no tuviesen que hacer frente a tantos costes. De esta manera se estableció tal bonificación en el artículo 48.Uno de la Ley 12/2004, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat Valenciana, donde se decía: *“Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio, no residentes en España con anterioridad al 1 de enero de 2004, que hubieran adquirido su residencia habitual en la Comunidad Valenciana con motivo de la celebración de la XXXII Edición de la Copa América, y que tengan la condición de miembros de las entidades que ostenten los derechos de explotación, organización y dirección de la citada Edición de la Copa América o de las entidades que constituyan los equipos participantes, se podrán aplicar una bonificación del 99,99 por 100 de la cuota, excluida la parte de la misma que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos que estén situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español y que formaran parte del patrimonio del sujeto pasivo a 31 de diciembre de 2003.”*

En la Ley 4/2004, de 29 de Diciembre, de modificación de Tasas y de Beneficios Fiscales de Acontecimientos de excepcional interés público también se establecieron otros beneficios fiscales aplicables a determinados acontecimientos deportivos entre los que podemos encontrar un beneficio en el Impuesto Especial Sobre Determinados Medios de Transporte para las embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos que se utilizasen en España con motivo de la Copa América de Vela de la que ya hemos hablado. Para el acontecimiento Galicia 2005, Vuelta al Mundo a Vela se establecían los beneficios fiscales máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre al igual que para el Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de Pekín 2008.

## **7.2 IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS**

El Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) grava tres hechos diferentes: Las transmisiones patrimoniales, los actos jurídicos documentados y las operaciones societarias. Grava aquellas transmisiones de bienes a título oneroso que no están gravadas por el IVA, la formalización de determinados documentos notariales, mercantiles y administrativos que tienen efecto en España y todas aquellas operaciones que tienen que ver con las Sociedades, teniendo en cuenta que actualmente están exentas todas las operaciones de constitución o aumento de capital de cualquier entidad o sociedad.

Este tributo está regulado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Al igual que el Impuesto sobre Patrimonio, este no es un tributo que tenga especial relevancia en cuanto al mundo del deporte se refiere, a pesar de que las entidades e individuos que participan en este mundo pueden ser sujetos pasivos del mismo, como cualquier otra persona. A modo de ejemplo, tributaría por este Impuesto un club que realizase su constitución mediante escritura pública.

En cuanto a los beneficios fiscales, en la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del deporte, en la disposición transitoria primera dice: *“Estarán exentos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, todos los actos necesarios para la transformación de los Clubes en Sociedades Anónimas Deportivas, o la constitución de una de estas Sociedades para la gestión del equipo profesional que corresponda.”*

El ITPAJD es un Impuesto estatal totalmente cedido a las Comunidades Autónomas, que son las que perciben su rendimiento íntegro y tienen las competencias administrativas de gestión, recaudación e inspección, por eso serán estas las que pueden establecer ciertos beneficios fiscales en relación con este tributo. Al igual que pasaba con el Impuesto sobre Patrimonio, la Generalitat Valenciana estableció una bonificación para los participantes en la Copa América de Vela 2007 en el artículo 48.dos de la Ley 12/2004, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat Valenciana. Este beneficio fiscal

consistía en una bonificación del 99,99 por 100 de la cuota para aquellos supuestos de adquisición de vivienda habitual o arrendamiento de la misma por no residentes en España con anterioridad al 1 de enero de 2004 que hubiesen adquirido su residencia habitual en la Comunidad Valenciana con motivo de la celebración de la Copa América de Vela.

### **7.3 IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS**

El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) es un Impuesto que se encuentra dentro de los tributos locales, gestionados por los Ayuntamientos. Este impuesto es un impuesto directo de carácter real, que grava la realización de cualquier tipo de actividad empresarial, profesional o artística en territorio nacional, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto. Está regulado en los artículos del 78 al 91 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas locales.

El Artículo 79 del Real Decreto Legislativo 2/2004 dice que *“Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”*. Por su parte en el artículo 83 reconoce como sujetos pasivos a las personas físicas o jurídicas y a las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Las exenciones al pago del impuesto se recogen en el artículo 82 y entre las más significativas encontramos a las Administraciones públicas y sus respectivos Organismos Autónomos de carácter administrativo, las personas físicas cualquiera que sea o aquellas entidades con importe neto de cifra de negocios inferior a un millón de euros. De esta forma se puede ver que pocos deportistas estarán dados de alta en este Impuesto, pues la mayoría son trabajadores por cuenta ajena. La gran mayoría de los deportistas forman parte de clubes para los que prestan sus servicios a cambio de una retribución y son pocos los deportes donde se actúa por cuenta propia y entre los que pueden destacar aquellos con ingresos más elevados como el Tenis o el Golf. Si a esto le unimos que los deportistas están exentos como personas físicas y las entidades deportivas con un volumen de negocio inferior a un millón de euros también, nos

encontramos con que solo los grandes clubes serán los que tengan que tributar por este Impuesto.

Por poner un ejemplo y comparando el fútbol con el resto de deportes, en el fútbol todos los equipos que forman la Liga de Fútbol Profesional, es decir, los clubes de primera y segunda división, superan la cifra de negocio de un millón de Euros, pero si lo comparamos con otros deportes, grandes clubes como el Ademar, que juega competición europea en balonmano, no llega a esa cifra, quedándose en este último ejercicio en 970.000 euros de cifra de negocio. En esto afecta en gran medida los ingresos por derechos audiovisuales, donde hay un gran desequilibrio entre deportes.

**Tabla 7.2: Reparto ingresos audiovisuales en Segunda división en la temporada 2015/2016**

Cantidades en Me	PARTES IGUALES (1)	CLASIFICACIÓN (2)	IMPACTO (3)	TOTAL
Elche C.F.	4,30	3,34	1,85	9,49
U.D. Almería	4,30	3,04	1,25	8,58
Córdoba C.F.	4,30	2,63	1,45	8,38
R. Zaragoza	4,30	1,52	2,35	8,16
R. Valladolid	4,30	1,78	1,55	7,63
Girona F.C.	4,30	2,19	0,75	7,23
R. Oviedo	4,30	0,10	2,15	6,55
Ponferradina	4,30	1,02	0,55	5,87
Osasuna	4,30	0,15	1,35	5,80
R.C.D. Mallorca	4,30	0,25	0,95	5,50
Mirandés	4,30	0,70	0,45	5,45
D. Alavés	4,30	0,40	0,65	5,35
Leganés	4,30	0,55	0,50	5,35
U.E. Llagostera	4,30	0,60	0,40	5,30
A.D. Alcorcón	4,30	0,51	0,45	5,25
Numancia	4,30	0,45	0,45	5,20
Albacete	4,30	0,35	0,55	5,20
C.D. Lugo	4,30	0,30	0,55	5,15
Tenerife	4,30	0,20	0,65	5,15
Gimnàstic	4,30	0,05	0,55	4,90
Huseca	4,30	0,07	0,45	4,82
Bilbao Athletic	4,30	0,03	0,40	4,73
<b>TOTAL</b>	<b>94,5</b>	<b>20,25</b>	<b>20,25</b>	<b>135</b>

Fuente: [www.lajugadafinanciera.com](http://www.lajugadafinanciera.com)

## 8. CONCLUSIONES

A lo largo de todo este estudio se ha podido ver como la fiscalidad y el mundo del deporte están muy unidos, que las entidades deportivas actúan en muchos casos como si fuesen grandes empresas y los sujetos que actúan en él tienen unas obligaciones tributarias que deben cumplir al igual que ocurre en todos los sectores de la sociedad.

Son muchas las entidades deportivas que existen en nuestro país y hay muchos tipos de ellas pero sin duda alguna son las Sociedades Anónimas Deportivas las que más discusión han provocado. Su creación tuvo un marcado carácter mercantil, comenzando a tratar a clubes deportivos como Sociedades Anónimas mercantiles con el objetivo de hacer más transparente a estas entidades y solucionar sus problemas de financiación, garantizando un mejor funcionamiento futuro y dotándolas de un mayor control. La intención era que estas S.A.D. pudiesen obtener financiación para sus actividades mediante la cotización en mercados secundarios, cosa que no podrían hacer los Clubes, pero la realidad ha sido muy diferente ya que ninguno de los que se convirtieron a S.A.D. ha podido salir a bolsa, pues la mayoría atraviesan una situación financiera complicada que les impide cumplir los requisitos necesarios para poder cotizar en un mercado secundario.

Quizás ese fue uno de los primeros errores, tratar a clubes deportivos como “empresas”, pues aunque en estructura puedan ser similares, estos llevan tras de sí una masa social muy importante y sirven como canalizador de sentimientos de la afición. El otro gran fracaso de la transformación a S.A.D. fue que los dos clubes más grandes de España, el Real Madrid y el Fútbol Club Barcelona, que además eran los que más capacidad tendrían para salir a bolsa, decidieron mantener su forma jurídica de clubes deportivos, ya que la legislación se lo permitía por cumplir una serie de condiciones. Durante años se vieron beneficiados por esta situación que hacía que tuviesen una tributación menor, aunque es cierto que poco a poco se ha intentado paliar esa diferencia. La transformación en S.A.D. les podría permitir acceder a fuentes de financiación que no tienen en la actualidad y al igual que ocurre en otros países, que grandes empresas entrasen a participar en el club, pero este ha sido históricamente el principal motivo por el que no se han transformado en S.A.D., pues sus socios perderían el poder que actualmente tienen sobre los clubes.

Lo que es innegable es que el mundo del deporte está al margen de la disciplina de mercado en muchas ocasiones y a pesar de que son muchos los clubes deportivos que obtienen pérdidas y que de tratarse de empresas mercantiles normales hubiesen desaparecido, siguen existiendo por el marcado valor social que se les da y el impacto que podría generar su desaparición en sus aficionados y en las provincias a las que pertenecen.

Es el Impuesto sobre Sociedades el principal tributo que grava las rentas obtenidas por las entidades deportivas, pero no en todas de la misma manera, ya que las hay que pueden estar exentas plenamente o parcialmente. Relacionado en parte con este tributo está el mecenazgo, pues el Estado ha intentado potenciarlo ofreciendo reducciones de hasta el 40% en el IS por las aportaciones que se hagan. Muchas veces son apasionados del deporte que destinan su dinero a ayudar al deporte, pero otras muchas este mecenazgo se realiza con objetivos claramente fiscales. Sea como sea el deporte necesita de esta actividad para financiarse y por lo tanto es una buena forma de que deportistas y entidades deportivas puedan obtener los fondos que necesitan para seguir compitiendo.

En cuanto a las personas físicas se refiere, los deportistas, sobre todo los futbolistas y las grandes estrellas de otros deportes, pueden llegar a recibir grandes cantidades de dinero al año, muy por encima de las que se perciben en otro tipo de actividades, no solo de la remuneración por prestar sus servicios, sino también de importantes contratos publicitarios y de cesión de derechos de imagen. Sin entrar a valorar como de justo o injusto es que por realizar un deporte se reciban cantidades tan elevadas de dinero, lo que es cierto es que estos ingresos repercuten en las arcas del Estado, pues al igual que el resto de ciudadanos los deportistas deberán tributar por estas rentas y cuanto mayores sean, mayor será el tipo impositivo que se les aplicará.

Pero no todos los deportistas tributan de la misma manera, ya que los extranjeros que prestan sus servicios en España tienen un tratamiento diferente, tributando por el IRNR que tiene un tipo impositivo menor. En relación a esto hay que mencionar la famosa “Ley Beckham”, nombrada así por el jugador del Real Madrid David Beckham que fue uno de los primeros en acogerse a ella. El objetivo de esta Ley fue atraer capital humano cualificado, no solo en el deporte y para ello a los que tuvieran su residencia habitual en España se les permitía tributar por el IRNR en lugar de por el IRPF durante

cinco años. Esto fue así durante unos años y supuso que España se convirtiese en un destino muy reclamado por los deportistas de élite, que veían crecer sus ingresos de una forma importante al tener una tributación mucho menor a la de otros países. Actualmente los deportistas profesionales están excluidos de este tratamiento, pero durante años se vieron beneficiados por él.

Recientemente han sido varios los casos de deportistas que han sido juzgados por evasión fiscal, muchas de las veces por sus derechos de imagen, los cuales ceden a empresas que operan en paraísos fiscales, evitando la tributación en España por ellos. La Hacienda pública ha recibido muchos millones de euros en multas por este hecho, acorde a las grandes sumas de dinero defraudadas que hace que la imagen de los deportistas se vea dañada, pues mientras la población necesita ahorrar para comprar una camiseta de su ídolo, estos no cumplen con sus obligaciones fiscales al igual que los demás ciudadanos.

El deporte no solo está sometido a la tributación del IS o el IRPF, sino que los demás tributos también le afectan aunque en menor proporción, por tanto se puede asegurar que realmente es una actividad económica más y no escapa de la tributación. Es cierto que el deporte tiene un componente emocional muy importante que le diferencia de otras actividades y que probablemente es el que hace que en esta reciente época de crisis no se haya visto tan afectado como otros sectores, pero la fiscalidad no les beneficia más como se podría pensar.



## 9. BIBLIOGRAFÍA

- ❖ Fernández de Soto Blass, M. L. (2006). “La fiscalidad de los clubes de fútbol profesionales como sociedades anónimas deportivas”. Revista jurídica de Deporte y Entretenimiento, número 17, página 63-81.
- ❖ Vidal Wagner, G. (2004). “Tributación de Federaciones y Clubes Deportivos en la Ley del impuesto sobre Sociedades”. Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento, número 12, página 217-226.
- ❖ Pedreira Menéndez, J. (2003). “El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”. Thomson-Civitas, Madrid.
- ❖ Blázquez Lidoy, A. (2004). “La tributación de las entidades deportivas en el impuesto sobre Sociedades regulado en la Ley 49/2002, del Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo”. Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento, número 11, páginas 179-197.
- ❖ Informe del Consejo Superior de Deportes (2000). “El Deporte Español ante el Siglo XXI). Madrid, Consejo Superior de Deportes.
- ❖ Bahía Almansa, B. (2006). “Trascendencia fiscal del cambio de forma jurídica de los clubs deportivos en sociedades anónimas deportivas”. Revista jurídica de deporte y entretenimiento, número 18, página 183-195.
- ❖ Ramos Herranz, I. (2012). “Sociedades Anónimas Deportivas. Régimen jurídico actual”. Editorial Reus. Colección de Derecho mercantil.
- ❖ Rubio de Medina, M.D. (2008). “La relación laboral especial de los deportistas profesionales”. Editorial Bosch.

## LEGISLACIÓN

- Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- Ley 12/2004, de 27 de diciembre, de medidas financieras
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre Patrimonio
- Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
- Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido
  
- Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales
- Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones Deportivas Españolas
- Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas locales
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
- Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, para regular el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes
- Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos

## PÁGINAS WEB CONSULTADAS

- Boletín oficial del estado  
<https://www.boe.es>
- Ministerio de Empleo y seguridad social  
<http://www.empleo.gob.es>
- Consejo superior de deportes  
<http://www.csd.gob.es>
- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas  
<http://www.minhap.gob.es>
- Comité olímpico español  
<http://www.coe.es>
- Liga de fútbol profesional  
<http://www.laliga.es/lfp/normativa>
- Noticias jurídicas  
<http://noticias.juridicas.com>
- Consultas AEAT  
<http://petete.minhap.es/Scripts/know3.exe/tributos/consulta/consulta.htm>
- Base de datos Thomson Reuters Aranzadi Bibliotecas  
<http://aranzadi.aranzadidigital.es>
- Mutualidad de deportistas  
<http://www.mutualidad-deportistas.org/legislacion>
- Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional  
<http://www.laliga.es/ley-transparencia/convenio-afe-lfp/index.html>
- Comparativa entre club deportivo elemental y club deportivo básico  
<http://www.aragonciclismo.com/ckfinder/userfiles/files/Docs/Impresos/diferencia entre club elemental y basico 1.pdf>
- Noticia sobre la no conversión de Real Madrid y Fútbol Club Barcelona en SAD  
<http://www.diariogol.com/es/notices/2013/08/barca-y-real-madrid-obtendran-beneficios-por-la-conversion-en-sad-34262.php>
- Los clubes deportivos y el impuesto sobre sociedades:  
<http://iusport.com/not/6156/los-clubes-deportivos-y-el-impuesto-de-sociedades/>
- Artículo sobre mecenazgo  
<http://www.expansion.com/2015/02/02/pymes/1422899444.html>

- Comparativa entre salarios de deportistas  
<http://www.lne.es/blogs/el-blog-de-roberto-bayon/comparativa-de-sueldos-en-el-futbol-entre-espana-y-alemania.html>
- Cuadro comparativo de los cambios en el IRNR  
<http://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/aprobacion-definitiva-irnr-cuadro-comparativo%20.pdf>