



Deporte y Fiscalidad

Estudios y Jornadas de Deporte

1

Deporte y Fiscalidad

Coordinadores:

Javier Lasarte Álvarez

Jesús Ramos Prieto

Mónica Arribas León

Montserrat Hermosín Álvarez



JUNTA DE ANDALUCÍA

CONSEJERÍA DE TURISMO, COMERCIO Y DEPORTE

Deporte y fiscalidad / Javier Lasarte Álvarez, Jesús Ramos Prieto, Mónica Arribas León y Montserrat Hermosín Álvarez. -- 1ª ed. -- [Sevilla]: Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, 2008. -- 568 p.; 24 cm. -- (Estudios y jornadas de deporte; 1)

D.L. SE-0503-08-- ISBN 978-84-691-1477-3

1. Deporte 2. Derecho fiscal 3. Tributación 4. Andalucía I. Lasarte Álvarez, Javier II. Ramos Prieto, Jesús III. Arribas León, Mónica IV. Hermosín Álvarez, Montserrat. V. Andalucía. Consejería de Turismo, Comercio y Deporte VI. Serie

"Estudio realizado gracias al convenio suscrito entre la Consejería de Turismo, Comercio y Deporte y la Universidad Pablo de Olavide"

1ª Edición 2008

COORDINADORES

Javier Lasarte Álvarez

Jesús Ramos Prieto

Mónica Arribas León

Montserrat Hermosín Álvarez

EDITA

Consejería de Turismo, Comercio y Deporte

Junta de Andalucía

PRODUCCIÓN EDITORIAL

Signatura Ediciones de Andalucía, S.L.

ISBN: 978-84-691-1477-3

DEPOSITO LEGAL: SE-0503-08

Esta publicación está disponible para la consulta y préstamo en el Centro de Documentación de la Consejería de Turismo, Comercio y Deporte de la Junta de Andalucía y accesible a texto completo en: <http://www.juntadeandalucia.es/turismocomercioydeporte/publicaciones>

ÍNDICE

PRESENTACIONES	19
INTRODUCCIÓN	23

**PARTE PRIMERA
PODERES PÚBLICOS, AGENTES PRIVADOS Y DEPORTE**

**CAPITULO PRIMERO
FOMENTO DEL DEPORTE Y SISTEMA TRIBUTARIO LOS TRIBUTOS
COMO INSTRUMENTOS PARA LA INTERVENCIÓN DE LOS PODERES
PÚBLICOS EN EL ÁMBITO DEPORTIVO**

I. EL DEPORTE EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978	29
1. Introducción	29
2. El fomento de la actividad física y del deporte como principio rector de la política social y económica (artículo 43.3)	31
A. Contenido y ubicación del artículo 43.3 de la Constitución	31
B. Alcance de los principios rectores de la política social y económica	33
3. Alcance amplio del mandato constitucional de fomento del deporte	37
A. Acerca del significado del término fomento	37
B. Modalidades deportivas cubiertas por el imperativo constitucional: deporte aficionado versus deporte profesional; deporte activo versus deporte pasivo ..	38
4. Conclusión	43
II. PODERES PÚBLICOS Y DEPORTE. DISTRIBUCIÓN TERRITORIAL DE COMPETENCIAS Y LEGISLACIÓN GENERAL EN LA MATERIA	45
1. Introducción	45
2. Constitución Española de 1978	45
3. Estatutos de Autonomía: deporte y asociaciones deportivas	47
A. Estatuto de Autonomía de Andalucía	48

Índice general

B. Estatutos de Autonomía de otras Comunidades y Ciudades Autónomas . . .	49
a) Comunidad Valenciana	49
b) Cataluña	49
c) Islas Baleares	51
d) Aragón	51
e) Otros Estatutos de Autonomía	52
4. Legislación de régimen local	53
5. Legislación estatal y autonómica en materia deportiva	54
A. Legislación estatal. Ley 10/1990	54
B. Legislación autonómica. El fomento del deporte en la Ley andaluza 6/1998	56
6. Conclusión y propuesta	61

III. ACCIONES PÚBLICAS EN MATERIA FINANCIERA PARA EL FOMENTO DEL DEPORTE 63

1. Actividad financiera pública y fomento del deporte	63
2. Ayudas financieras directas: gastos públicos. Las subvenciones	64
3. Ayudas financieras indirectas: ingresos públicos. Los tributos	66
A. La utilización de los tributos con fines extrafiscales. Fundamento	67
B. Función extrafiscal de los tributos, poder tributario y competencia en materia de deporte de las Comunidades Autónomas	69
C. Función extrafiscal de los tributos, poder tributario y competencia en materia de deporte de los Entes Locales	71
4. Conclusiones y propuestas	73

CAPITULO SEGUNDO LOS AGENTES DEL DEPORTE SECTOR PÚBLICO Y SECTOR PRIVADO

I. LOS AGENTES DEL DEPORTE: EL SECTOR PÚBLICO	77
1. Administración General del Estado: Consejo Superior de Deportes	77
2. Administración autonómica de Andalucía	80
3. Administración local	82
II. LOS AGENTES DEL DEPORTE: EL SECTOR PRIVADO	85
1. Los deportistas	85
A. Ley 10/1990 y normativa de desarrollo	85
B. Ley andaluza 6/1998	87
a) Deportistas aficionados y profesionales	87
b) Deportistas de alto nivel y de alto rendimiento	87
2. Entidades deportivas del sector privado según la legislación estatal	88

A. Tipología de las asociaciones deportivas según la Ley 10/1990 y su normativa de desarrollo	88
B. Clubes deportivos y agrupaciones de clubes.	89
a) Clubes deportivos elementales	90
b) Clubes deportivos básicos	90
c) Sociedades anónimas deportivas (SAD)	91
d) Agrupaciones de clubes de ámbito estatal.	92
e) Entidades con actividades deportivas de carácter accesorio	92
C. Federaciones deportivas españolas.	92
D. Ligas profesionales	94
E. Entes de promoción deportiva estatales	94
F. Comité Olímpico y Comité Paralímpico Españoles	95
G. Fundaciones deportivas de competencia estatal	95
3. Entidades deportivas del sector privado según la legislación autonómica	96
A. Tipología de las entidades deportivas andaluzas según la Ley 6/1998 y su normativa de desarrollo	96
a) Clubes deportivos andaluces.	96
b) Entidades que desarrollen actividades deportivas con carácter accesorio	97
c) Secciones deportivas.	97
d) Federaciones deportivas andaluzas	97
e) Entes de promoción deportiva andaluces	98
B. Modalidades de asociaciones deportivas previstas en la legislación de otras Comunidades Autónomas	98
C. Fundaciones deportivas de competencia autonómica	101
4. Conclusión y propuesta.	102
 III. LAS ENTIDADES DEPORTIVAS DE UTILIDAD PÚBLICA COMO DESTINATARIAS PREFERENTES DE LAS MEDIDAS DE FOMENTO DEL DEPORTE	 103
1. Introducción.	103
2. Asociaciones deportivas consideradas de utilidad pública o susceptibles de ser declaradas como tales	103
A. Normativa estatal	103
B. Normativa autonómica	104
3. Requisitos para la declaración de utilidad pública	105
A. Normativa estatal	105
B. Normativa autonómica	106
4. Efectos de la consideración como entidad de utilidad pública. Remisión en cuanto a los efectos tributarios	108
A. Normativa estatal	108
B. Normativa autonómica	109
5. Conclusiones y propuesta.	110

PARTE SEGUNDA
RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS DEPORTISTAS Y LAS ENTIDADES
DEPORTIVAS EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA

CAPÍTULO TERCERO
EL DEPORTE ANTE EL SISTEMA TRIBUTARIO VISIÓN GENERAL DE LOS
DIFERENTES TRIBUTOS ESTATALES, AUTONÓMICOS Y LOCALES

I. INTRODUCCIÓN	115
1. Incidencia del sistema tributario en los deportistas, los entes deportivos y la actividad deportiva	115
2. Esquema de trabajo	117
II. IMPOSICIÓN ESTATAL	119
1. Impuestos directos sobre la renta. Regulación general	119
A. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) e Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR).	119
B. Impuesto sobre Sociedades (IS)	120
2. Impuestos directos sobre la renta. Los incentivos fiscales al mecenazgo	120
3. Impuesto sobre el Patrimonio	121
4. Imposición indirecta sobre el consumo y la circulación de bienes y derechos	122
A. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).	122
B. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)	123
a) Normativa estatal	123
b) Normativa autonómica	125
c) Propuesta	128
C. Impuesto sobre las Primas de Seguros (IPS).	128
III. IMPOSICIÓN AUTONÓMICA	131
1. Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas y el deporte	131
A. Mínima incidencia de la imposición autonómica sobre las actividades y los agentes deportivos	131
B. Un ejemplo de incidencia colateral en el deporte: el impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable.	134
2. Referencia específica a los impuestos propios de la Comunidad Autónoma de Andalucía	137
3. Conclusiones y propuestas	138

IV. IMPOSICIÓN LOCAL	139
1. Los impuestos municipales y el deporte. Ausencia de peculiaridades en la normativa sobre Haciendas Locales	139
A. Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) e instalaciones deportivas	140
B. Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), deportistas y entidades deportivas	143
a) Régimen antes de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre	143
b) Régimen tras la Ley 51/2002, de 27 de diciembre	148
C. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)	150
D. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) e instalaciones deportivas	150
E. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) e instalaciones deportivas	151
2. Beneficios fiscales aplicables a las entidades sin fines lucrativos en los impuestos municipales (IBI, IAE e IIVTNU)	152
3. Conclusiones	153
V. TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS	155
1. Referencia general	155
A. Breve incursión en el concepto de tasa y de precio público	155
B. Determinación de la cuantía de las tasas y los precios públicos en función del coste del servicio o actividad	159
2. Tasas y precios públicos por instalaciones, servicios y actividades vinculadas al deporte	162
A. Tasas y precios públicos estatales	162
B. Tasas y precios públicos autonómicos	162
C. Tasas y precios públicos locales	165
3. Conclusiones y propuestas	168

CAPITULO CUARTO

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (I) INGRESOS DE LOS DEPORTISTAS Y PROGRESIVIDAD DEL IRPF

I. EL PROBLEMA PRINCIPAL: LIMITACIÓN TEMPORAL DE LA VIDA ACTIVA DEL DEPORTISTA Y TRIBUTACIÓN DE SUS INGRESOS EN EL IRPF	171
II. LAS RENTAS IRREGULARES EN LAS NORMAS REGULADORAS DEL IRPF EN EL PERIODO 1978-2006	173
1. Antecedentes. La ley de reforma del sistema tributario de 1964	173
2. Ley 44/1978	175

Índice general

3. Ley 18/1991.	179
4. Ley 40/1998.	180
5. Texto Refundido del Real Decreto Legislativo 3/2004.	184
III. LAS RENTAS IRREGULARES EN LAS NORMAS ACTUALES DEL IRPF.	185
IV. EL INFORME DE LA COMISIÓN CONSTITUIDA PARA EL ESTUDIO DE LA FISCALIDAD DEL DEPORTE Y EL ESTUDIO SOBRE EL DEPORTE ESPAÑOL ANTE EL SIGLO XXI.	187
1. El informe de 1998	187
2. El estudio de 2000.	188
V. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO: LOS INGRESOS DE LOS DEPORTISTAS NO TIENEN CARÁCTER DE RENTAS IRREGULARES.	191
VI. POSIBLES INGRESOS DE LOS DEPORTISTAS A LOS QUE PUEDE APLICARSE EL RÉGIMEN DE LAS RENTAS IRREGULARES	193
1. Enumeración de rendimientos.	193
2. Cautelas en la aplicación de la reducción.	195
VII. LA FICHA O PRIMA DE CONTRATACIÓN O FICHAJE	199
1. Su regulación en el Convenio Colectivo del fútbol. Doctrina de la Dirección General de Tributos	199
2. La prima de fichaje como posible rendimiento obtenido en un periodo superior a dos años.	202
3. Consideraciones críticas sobre la exigencia de un pago único para la calificación de una renta como irregular.	204
4. Conclusiones.	206
VIII. CALIFICACIÓN DE LOS PREMIOS RECIBIDOS POR LOS DEPORTISTAS	207
1. Los premios literarios, artísticos o científicos como rentas irregulares. Exclusión de los premios deportivos	207
2. Posible aplicación de la reducción a los premios deportivos. Doctrina de la Dirección General de Tributos	210
3. Conclusiones.	213
IX. REMUNERACIONES POR CESIÓN A UN TERCERO DE LOS SERVICIOS DEL DEPORTISTA	215
1. Regulación de la cesión	215
2. Posible aplicación de la reducción a efectos de la aplicación del IRPF	216
3. Conclusión.	218

X. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS	219
--	-----

CAPITULO QUINTO

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (II) EXENCIÓN DE LAS AYUDAS A DEPORTISTAS DE ALTO NIVEL

I. DISPOSICIONES VIGENTES	227
II. ANTECEDENTES NORMATIVOS.	229
III. BENEFICIARIOS DE LA EXENCIÓN: DEPORTISTAS DE ALTO NIVEL.	231
1. Deportistas de alto nivel	231
2. Deportistas de alto rendimiento.	233
3. Nacionalidad y residencia del deportista de alto nivel beneficiario de la exención	234
4. Imposibilidad de extender a la exención a quienes no son contribuyentes que directamente reciben las ayudas.	238
5. Antecedentes normativos	239
A. Real Decreto 1856/1995	239
B. Real Decreto 254/1996	240
C. Real Decreto 1467/1997	241
IV. REQUISITOS DE LA EXENCIÓN	243
1. Organismos que conceden ayudas exentas	243
2. El concepto de ayuda exenta y su posible interpretación	246
V. CUANTÍA DE LA RENTA EXENTA	251
VI. CALIFICACIÓN DE LAS AYUDAS COMO RENDIMIENTOS DEL TRABAJO.	253
VII. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS.	257

CAPITULO SEXTO

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (III) MUTUALIDAD DE PREVISIÓN SOCIAL DE DEPORTISTAS PROFESIONALES

I. INTRODUCCIÓN. CONSIDERACIONES SOBRE EL PLANTEAMIENTO DEL TRIBUNAL SUPREMO	263
II. HITOS DEL CAMINO HACIA EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS APORTACIONES DE LOS DEPORTISTAS A LA MUTUALIDAD	265
1. Algunas propuestas. Informe de la comisión constituida para el estudio de la fiscalidad del deporte	265

Índice general

2. El Informe sobre el Deporte Español ante el siglo XXI	267
3. El Informe del Senado sobre la situación de los deportistas al finalizar su carrera deportiva	268
III. MANTENIMIENTO DEL RÉGIMEN ESPECIAL EN LA LEY 35/2006. CAMBIO DE PLANTEAMIENTO DEL LEGISLADOR	271
IV. DISPOSICIONES VIGENTES	273
V. ANTECEDENTES NORMATIVOS.	275
1. Creación de la mutualidad de deportistas profesionales.	275
2. Ley 6/2000 y disposiciones posteriores	278
VI. ÁMBITO SUBJETIVO	281
1. Deportistas profesionales	282
2. Deportistas de alto nivel y alto rendimiento.	283
3. Exclusión de los deportistas que ejerzan la opción de tributar por el IRNR	284
VII. CUANTÍA DE LAS APORTACIONES	285
1. Aportaciones máximas deducibles	285
2. Periodo de admisión de aportaciones.	287
VIII. CONTINGENCIAS OBJETO DE COBERTURA	289
IX. POSIBLE DISPOSICIÓN DE LOS DERECHOS CONSOLIDADOS SIN PÉRDIDA DEL RÉGIMEN ESPECIAL	291
1. Derechos consolidados	291
2. Supuestos de enfermedad grave y desempleo de larga duración	292
3. Supuestos de finalización de la vida laboral o pérdida de la condición de deportista de alto nivel	293
4. Régimen fiscal de la disposición anticipada de los derechos consolidados y propuesta de modificación de la normativa actual	295
X. RÉGIMEN FISCAL DE LAS APORTACIONES A LA MUTUALIDAD Y DE LAS PRESTACIONES RECIBIDAS DE LA MISMA	299
1. Aportaciones	299
2. Disposición de derechos consolidados en casos distintos a los enumerados en el apartado 4 de la disposición adicional undécima	301
3. Prestaciones	305
XI. RÉGIMEN DE LAS APORTACIONES Y PRESTACIONES TRAS LA FINALIZACIÓN DE LA VIDA LABORAL	307

XII. COMPATIBILIDAD ENTRE EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS DEPORTISTAS Y EL RÉGIMEN GENERAL DE PLANES Y FONDOS DE PENSIONES.	309
XIII. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS	313
ANEXO	319
I. Informes anuales de la mutualidad de deportistas profesionales	319
II. Memorias de la Administración Tributaria	320

CAPITULO SÉPTIMO

OTROS ASPECTOS DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS DEPORTISTAS EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS RESIDENTES Y NO RESIDENTES

I. DEPORTISTAS IMPATRIADOS. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL	325
1. Normativa aplicable y contenido básico de este régimen especial	325
2. Requisitos para el ejercicio de la opción	328
A. Que la persona física no haya sido residente en España durante los diez años anteriores a su desplazamiento a nuestro territorio nacional	328
B. Que la venida a España sea consecuencia de un contrato de trabajo	330
C. Que los trabajos se realicen efectivamente en España	331
D. Que los trabajos se realicen para empresas residentes en España o para establecimientos permanentes aquí situados	333
E. Que las rentas de trabajo obtenidas no estén exentas de tributación en el IRNR.	335
3. Posibles beneficiarios de la opción	336
4. Los beneficiarios del régimen especial como contribuyentes del IRPF. Rentas gravadas	337
5. Tipos impositivos	339
6. Aspectos formales	341
A. Ejercicio de la opción	341
B. Renuncia y exclusión	342
C. Certificado de residencia	343
7. Participación en la recaudación de las Comunidades Autónomas y Entes Locales	344
8. Valoración general del régimen especial de trabajadores desplazados	345
9. Conclusiones y propuestas	346
II. LA TRIBUTACIÓN EN ESPAÑA POR EL IRPF DE CIUDADANOS COMUNITARIOS RESIDENTES EN UN ESTADO MIEMBRO	353

Índice general

1. Introducción	353
2. Justificación de la medida	354
3. Régimen jurídico de la tributación en el IRPF de ciudadanos comunitarios residentes en un Estado miembro	358
A. Normativa reguladora	358
B. Supuesto de hecho	360
C. Requisito subjetivo	360
D. Requisito objetivo	360
4. Cuantificación de la renta	361
5. Solicitud y procedimiento del régimen opcional	362
6. Conclusiones	363

CAPÍTULO OCTAVO RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL DEPORTISTA IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y DEPORTE

I. INTRODUCCIÓN	367
II. RÉGIMEN FISCAL DE LOS IMPATRIADOS EN EL IP	371
III. LA COPA AMÉRICA 2007	373
IV. RÉGIMEN JURÍDICO DE LA BONIFICACIÓN EN EL IP OTORGADA CON MOTIVO DE LA COPA AMÉRICA 2007	375
1. Normativa reguladora	375
2. Supuesto de hecho	375
3. Ámbito subjetivo	376
4. Ámbito objetivo	377
5. Ámbito temporal	377
6. Importe de la bonificación	378
V. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS	379

CAPÍTULO NOVENO LA TRIBUTACIÓN DE LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN DE LOS DEPORTISTAS

I. INTRODUCCIÓN	383
II. CONTRIBUYENTES AFECTADOS POR EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN	385
III. EL DERECHO A LA IMAGEN	387

IV. NORMATIVA REGULADORA.	391
1. Evolución normativa	391
2. Regulación actual	398
V. LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN ¿RENDIMIENTOS DEL TRABAJO, CAPITAL MOBILIARIO, DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS O IMPUTACIÓN DE RENTA?.	403
1. La cesión de los derechos de imagen: rendimientos del trabajo	403
2. La cesión de los derechos de imagen: rendimientos del capital mobiliario.	406
3. Rentas por la cesión de derechos de imagen: rendimientos de actividades económicas.	408
VI. EL RÉGIMEN ESPECIAL DE IMPUTACIÓN DE RENTAS POR LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN.	411
1. Supuesto de hecho	411
2. Requisitos para su aplicación	412
A. El deportista, residente en España, cede el derecho a la explotación de su imagen a otra persona o entidad, residente o no en territorio español	412
B. El deportista tiene que prestar sus servicios en el ámbito de una relación laboral, a otra persona o entidad residente o no en territorio español.	413
C. La persona o entidad con la que el deportista mantiene la relación laboral tiene que haber obtenido la cesión del derecho a la explotación de la imagen de la persona o entidad primera cesionaria.	414
D. Los rendimientos del trabajo del deportista tienen que ser inferiores a la suma de esos rendimientos del trabajo y lo que obtiene de la entidad cesionaria con la que mantiene la relación laboral por la cesión de los derechos de imagen.	415
3. Cálculo de la base imponible	419
4. Período impositivo de imputación	424
5. Aplicación del régimen especial de imputación de rentas al deportista: principales problemas	425
VII. LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.	429
VIII. CONCLUSIONES y PROPUESTAS	433

CAPITULO DÉCIMO
RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES DEPORTIVAS IMPUESTO
SOBRE SOCIEDADES

I. MODALIDADES DE SUJECCIÓN DE LAS ENTIDADES DEPORTIVAS AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	441
--	-----

II. ENTIDADES DEPORTIVAS CON EXENCIÓN TOTAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	445
1. Ámbito de la exención total	445
2. Efectos	445
III. ENTIDADES DEPORTIVAS ACOGIDAS AL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS DE LA LEY 49/2002.	447
1. Delimitación de las entidades sin fines lucrativos	447
2. Características y requisitos de aplicación del régimen especial	453
3. Contenido del régimen especial	456
A. Delimitación del hecho imponible. Rentas exentas	457
B. Determinación de la base imponible	463
C. Tipo de gravamen	464
D. Otros aspectos: obligaciones contables, retenciones y obligación de declarar	465
IV. ENTIDADES DEPORTIVAS ACOGIDAS AL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS	467
1. Ámbito de la exención parcial respecto de las entidades deportivas	467
2. Contenido del régimen especial	468
V. OTRAS MODALIDADES DE TRIBUTACIÓN DE LAS ENTIDADES DEPORTIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	475
1. Régimen especial de las empresas de reducida dimensión	475
2. Régimen especial de las entidades deportivas	477
3. Entidades deportivas sujetas al régimen general del Impuesto sobre Sociedades	479
VI. CONCLUSIÓN	481

PARTE TERCERA
MECENAZGO Y DEPORTE

CAPÍTULO UNDÉCIMO
LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO EN EL DEPORTE

I. INTRODUCCIÓN	487
II. DONATIVOS, DONACIONES Y APORTACIONES	491
1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	493
A. Dedución de la cuota íntegra estatal	493
a) Régimen de la Ley 49/2002.	495
a.1. Ideas preliminares: el receptor y el contenido del donativo	495

a.2. Régimen de la deducción de la cuota íntegra en la Ley 49/2002	496
b) Régimen de la Ley del IRPF	497
B. Deducciones de la cuota íntegra autonómica	498
a) Régimen general	498
b) Deducciones autonómicas	499
C. Deducciones de la cuota íntegra en los Territorios Históricos	501
a) Deducciones de la cuota íntegra en Navarra	501
b) Deducciones de la cuota íntegra en los Territorios Históricos del País Vasco	503
D. Exención de la eventual ganancia patrimonial	509
E. Conclusiones y propuestas	514
2. El Impuesto sobre Sociedades	515
A. Deducción de la cuota íntegra en la Ley 49/2002	518
B. Deducción en la base imponible en los territorios forales	520
C. Exención de la eventual ganancia patrimonial	524
D. Conclusiones y propuestas	527
3. El Impuesto sobre la Renta de No Residentes	528
A. Normativa estatal	528
B. Regulación en los territorios forales	532
C. Conclusiones y propuestas	533
4. Otras medidas fiscales sobre donativos de la Ley 49/2002	534
A. Las actividades prioritarias de mecenazgo	534
B. La exención en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana	537
C. Prueba de los donativos, donaciones y aportaciones	538
D. Conclusiones y propuestas	540
III. LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL	543
1. Exposición	543
2. Conclusiones y propuestas	550
IV. GASTOS EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL	551
1. Exposición	551
2. Conclusiones y propuestas	552
V. PROGRAMAS DE APOYO A ACONTECIMIENTOS DE EXCEPCIONAL INTERÉS PÚBLICO	555
1. Exposición	555
2. Deducciones por inversiones y gastos en publicidad y propaganda	559
3. Deducciones por donativos	560

Índice general

4. Bonificaciones en el ITPAJD, Impuestos Locales y determinadas tasas	563
5. Acontecimientos vigentes de excepcional interés público de carácter deportivo	566
6. Conclusiones y propuestas	568
TABLA RESUMEN DE LAS PRINCIPALES PROPUESTAS Y RECOMENDACIONES	571
BIBLIOGRAFÍA	577

PRESENTACIÓN

El deporte moderno, desde su nacimiento en el siglo XIX, fue seña de prosperidad y progreso de las naciones y los pueblos y por ello, tanto las administraciones públicas como las corporaciones privadas, fueron prestándole cada vez mayor atención a lo largo del XX al que se ha llamado, y con razón, el Siglo del Deporte. Si en un tiempo y en algunos países hubo de enfrentarse a la crisis de su aprovechamiento por sistemas totalitarios de diverso signo, en la actualidad debe afrontar el complejo problema de adecuar los beneficios que genera a las reglas de una administración tributaria, encargada de recaudar una parte de aquellos para reinvertirlos en infraestructuras y recursos que contribuyan, en definitiva, a la regeneración del deporte mismo y al bienestar social.

En nuestra Comunidad el Deporte es un sector que contribuye ya de manera visible a su economía con una producción de unos 2.500 millones de euros que rondan el 3% del PIB anual y producen más de 50.000 empleos. Nos acercamos de forma notoria y acelerada al nivel europeo y español en gasto deportivo, nuestros deportistas forman parte de equipos y selecciones de élite mientras grandes eventos internacionales y la práctica de determinados deportes atraen hacia nuestra tierra a centenares de miles de personas.

Urgía, pues, recopilar un corpus normativo y establecer formalmente los criterios que deben presidir las relaciones entre el mundo deportivo y la esfera fiscal dado que, como indican los propios autores en su introducción, el tema ha producido una bibliografía exhaustiva muy difícil de abarcar. Del convenio entre la Junta de Andalucía y la Universidad Pablo de Olavide ha nacido este excelente y extenso trabajo que sin duda será un valioso instrumento para quienes deben explorar este campo y que pone de manifiesto la importancia de la cooperación entre la administración autonómica y las instituciones académicas.

Mi reconocimiento a cuantos han intervenido en la publicación de este volumen y mis mejores deseos de que sirva como guía al deporte y a nuestra sociedad.

Luciano Alonso Alonso

Consejero de Turismo, Comercio y Deporte

Junta de Andalucía

PRESENTACIÓN

La Junta de Andalucía, a través de la Secretaría General para el Deporte tiene entre sus objetivos fundamentales el impulso del deporte en todas sus manifestaciones, siendo un elemento decisivo para ello la conformación del régimen fiscal del deporte en Andalucía.

Así, desde la Consejería de Turismo, Comercio y Deporte en colaboración con la Universidad Pablo de Olavide, se ha tratado de ofrecer a todo aquellos interesados en el hecho deportivo, una única herramienta fácilmente manejable para los estudiosos del fenómeno deportivo y que trata de ofrecer una visión lo más completa posible de la incidencia de la fiscalidad en el deporte.

Los resultados de un estudio sistemático y profundo de la incidencia de la fiscalidad en el deporte como el presente, ofrece múltiples y variadas reflexiones que sin duda facilitarán la toma de decisiones futura.

Por ello, se ha considerado del mayor interés editar un libro en el que se recoja las conclusiones del análisis y estudio de las principales normas vigentes con incidencia fiscal en el deporte, acompañándolas de diferentes propuestas de actuación futura en este ámbito, elaboradas por los autores y encaminadas todas ellas a facilitar desde la fiscalidad el desarrollo del deporte en la sociedad andaluza actual.

Manuel Jiménez Barrios
Secretario General para el Deporte

INTRODUCCIÓN

La Consejería de Turismo, Comercio y Deporte de la Junta de Andalucía suscribió con la Universidad Pablo de Olavide un convenio de colaboración para la realización de un estudio sobre deporte y fiscalidad. Firmaron dicho convenio el Secretario General para el Deporte de la citada Consejería, D. MANUEL JIMÉNEZ BARRIOS y el Rector de nuestra Universidad, D. AGUSTÍN MADRID PARRA. Su redacción fue encargada al Departamento de Derecho Público, Área de Derecho Financiero y Tributario, bajo la responsabilidad de D. JAVIER LASARTE ÁLVAREZ, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de este Departamento.

La preparación y redacción de la versión definitiva de este trabajo han sido laboriosas a causa, fundamentalmente, de la amplitud de las cuestiones que son objeto de atención por parte del Derecho Tributario en el mundo de las actividades deportivas y de las personas y entidades que las protagonizan. Las normas sobre dichas cuestiones son muy abundantes y mutables, mal endémico del sistema tributario; la bibliografía existente es extenuante, resultando prácticamente imposible la lectura de todo lo publicado en las dos últimas décadas, incluso para un equipo de especialistas en los temas fiscales (de ahí que nos hayamos reducido a citar las aportaciones que específicamente se ocupan del deporte, al margen de las referencias al mismo en las obras de carácter general); la doctrina administrativa y jurisprudencial ha dictado un número sorprendente de resoluciones y pronunciamientos.

Nuestra voluntad inicial fue la de abarcar los problemas de la imposición directa e indirecta. La realidad nos ha obligado a centrarnos en el primero de estos campos, aunque hemos procurado ofrecer una visión global en el capítulo tercero, como el lector podrá comprobar. También hubiéramos deseado entrar en normativa comparada de los Estados miembros de la Unión Europea y en los documentos de todo tipo producidos por esta última dada la trascendencia social del deporte en todo su ámbito territorial. Pero llegamos a la conclusión de que no era oportuno extender hasta tal extremo nuestra investigación, cuyo número de páginas, a pesar de tales limitaciones, ha ido más allá de lo que sin duda resultaría conveniente.

El trabajo se ha cerrado a 1 de diciembre de 2007.

Introducción

Hemos prestado especial atención a la formulación de propuestas y recomendaciones con el fin de que este trabajo pueda traducirse en acciones concretas de fomento del deporte por parte de los poderes públicos, como reclama el artículo 43.3 de la Constitución Española.

Mostramos nuestro agradecimiento a la Consejería de Turismo, Comercio y Deporte que ha confiado en que podíamos cumplir el encargo. Personalizamos especialmente nuestro agradecimiento en D. MANUEL JIMÉNEZ BARRIOS, Secretario General del Deporte y D. MANUEL RECIO GALLARDO, Coordinador General de la Secretaría General para el Deporte de la citada Consejería. También queremos dar las gracias a nuestro Rector actual, D. JUAN JIMÉNEZ MARTÍNEZ, al Departamento de Derecho Público de la Facultad de Derecho y a su Decana, D^a. CARMEN VELASCO GARCÍA, que tanto facilitan nuestro trabajo diario, así como al Decano de la Facultad del Deporte, D. MANUEL PORRAS SÁNCHEZ, una Facultad que está tomando mercedamente en la Universidad Pablo de Olavide un papel relevante.

Los autores

PARTE PRIMERA

PODERES PÚBLICOS, AGENTES PRIVADOS Y DEPORTE

CAPÍTULO PRIMERO

FOMENTO DEL DEPORTE Y SISTEMA TRIBUTARIO

**LOS TRIBUTOS COMO INSTRUMENTOS PARA LA
INTERVENCIÓN DE LOS PODERES PÚBLICOS EN EL
ÁMBITO DEPORTIVO**

I. EL DEPORTE EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978

1. Introducción

En el reciente *Libro Blanco sobre el Deporte*¹ la Comisión Europea ha hecho hincapié en el papel crucial que desempeña hoy en día el deporte en la sociedad. No sólo se trata de una actividad humana que interesa mucho a los ciudadanos comunitarios y que tiene un gran poder de convocatoria, tanto en su vertiente aficionada como profesional, sino que *“además de mejorar la salud de los ciudadanos europeos, tiene una dimensión educativa y desempeña un papel social, cultural y recreativo”*.

Este documento lleva a cabo un certero inventario de los diversos aspectos que convierten al fenómeno deportivo en una realidad trascendental en la moderna estructura social. Destacamos a continuación algunos de ellos.

En primer lugar, es indudable su contribución a la mejora de la salud pública a través de la actividad física, disminuyendo el sobrepeso, la obesidad y la incidencia de una serie de enfermedades crónicas que merman la calidad de vida, ponen en riesgo la vida de las personas y constituyen una carga para los presupuestos sanitarios y la economía.

En segundo lugar, el deporte constituye un elemento clave en la educación, reforzando el capital humano de Europa. En concreto, los valores que a través de él se transmiten ayudan a desarrollar el conocimiento, la motivación, las capacidades y la disposición para el esfuerzo personal. En definitiva, el tiempo invertido en actividades deportivas en las diversas etapas del proceso formativo aporta unos beneficios relevantes en materia de salud y educación que han de ser optimizados.

En tercer término, el deporte permite también fomentar la ciudadanía activa como consecuencia de la participación en equipos, la observancia de determinados principios (juego limpio, respeto a los demás, solidaridad o disciplina) y la organización de deportes no profesionales por parte de clubes sin ánimo de lucro y sobre una base de voluntariado. Asimismo, ofrece atractivas posibilidades para el compromiso de los jóvenes y su participación en la sociedad y puede tener un efecto beneficioso en la prevención de la delincuencia.

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

En cuarto lugar, la actividad deportiva proporciona una aportación significativa a la cohesión económica y social, por cuanto presenta un notable potencial para la inclusión social, la integración y la igualdad de oportunidades, sobre todo respecto de determinados colectivos (jóvenes, discapacitados, personas desfavorecidas, inmigrantes y extranjeros).

En quinto lugar, aparecen otras cuestiones como la utilidad del deporte en el marco de las relaciones exteriores de la Unión Europea, como elemento de programas de ayuda exterior, de diálogo con países asociados y como parte de la diplomacia pública comunitaria; o como la necesidad de vincular la práctica deportiva así como las instalaciones y acontecimientos deportivos con el desarrollo sostenible.

A las circunstancias anteriores la Comisión Europea agrega, por último, una no menos interesante alusión a la dimensión económica del deporte:

“El deporte es un sector dinámico que crece con rapidez, tiene un impacto macroeconómico infravalorado y puede contribuir a los objetivos de Lisboa de crecimiento y creación de empleo. Puede servir, además, como herramienta para el desarrollo local y regional, la regeneración urbana o el desarrollo rural. El deporte tiene sinergias con el turismo y puede estimular la mejora de las infraestructuras y el establecimiento de nuevos partenariados para financiar las instalaciones deportivas y de ocio.”

Esta creciente importancia económica queda también puesta de manifiesto en el *Plan General del Deporte de Andalucía*, aprobado por el Acuerdo del Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía de 27 de enero de 2004². La primera parte de este extenso documento, que elabora un exhaustivo diagnóstico de la situación del deporte en la Comunidad Autónoma, identifica con precisión las funciones (educación, esparcimiento, trabajo, cohesión social y salud) y valores inherentes al mismo en términos similares a como lo hace el documento europeo citado y vuelve a destacar su trascendental relación con la economía:

“Lo cierto es que el deporte constituye hoy en día un sector económico de primera magnitud. Tanto en la vertiente de los recursos públicos destinados al deporte, como en las magnitudes de los flujos económicos de origen privado, su importancia relativa en la economía global es creciente. De hecho, el deportivo es ya un macrosector que incluye una serie de actividades, directa o indirectamente generadas por el deporte, de naturaleza extraordinariamente heterogénea, tales como la producción de material, construcción de instalaciones, comercio, educación, sanidad, transporte, turismo o la propia práctica.

(...)

Así pues, el deporte posee una dimensión económica evidente que en las sociedades modernas está cobrando cada vez mayor relevancia. Las actividades relaciona-

2. Vid. *Plan General del Deporte de Andalucía*, publicado en el *BOJA* núm. 64, de 1 de abril de 2004, págs. 8074 y siguientes, con vigencia hasta finales del año 2007. Previamente se aprobó, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 6/1998, de 14 de diciembre, del Deporte, el Decreto 227/2002, de 10 de septiembre, de formulación del Plan General del Deporte de Andalucía (*BOJA* núm. 124, de 24 de octubre de 2002, pág. 20542).

das con el deporte forman parte del tiempo dedicado a la cultura, la salud, el turismo y el ocio, en general, cuyo protagonismo crece a medida que aumenta el nivel y la calidad de vida de los ciudadanos. Así, la contribución del deporte a la creación de riqueza y empleo, crece a medida que las sociedades se desarrollan.”

2. El fomento de la actividad física y del deporte como principio rector de la política social y económica (artículo 43.3)

A. Contenido y ubicación del artículo 43.3 de la Constitución

Lejos de permanecer ajena al mundo del deporte, la Constitución Española de 1978 ya tuvo a bien incluir, siguiendo la pauta previamente marcada por los textos constitucionales de otros países, una norma que supone un signo inequívoco de la importancia que este fenómeno, en sus diversas facetas social, económica, educativa, sanitaria e incluso política, ha adquirido dentro de la sociedad actual. Se trata del artículo 43.3, que formula una breve pero solemne declaración en los siguientes términos:

“Los poderes públicos fomentarán la educación sanitaria, la educación física y el deporte. Asimismo facilitarán la adecuada utilización del ocio.”

No han faltado críticas sobre el enfoque parcial y para algunos reduccionista con que nuestro constituyente asumió la realidad deportiva, por cuanto puso el acento sólo en algunas de las implicaciones mencionadas en la introducción³. Pero, por encima de ellas, su incorporación a los textos constitucionales dista mucho de ser una anécdota. Como bien explica BERMEJO VERA, “cobra un valor singular que trasciende de la mera simbología”, pues supone “un excelente cauce para la vertebración de la acción pública a favor de su desarrollo y, por lo que a los países cuya normación conocemos respecta, constituye a menudo el soporte más eficaz para la promulgación de disposiciones que encaucen dicho desarrollo.”⁴

Lo primero que evidencia el precepto transcrito es la íntima conexión existente entre el deporte, la educación, la sanidad y el ocio⁵. La actividad deportiva es hoy en día un componente esencial del itinerario formativo y educativo de cualquier persona, así

3. Como destacado exponente de esta visión crítica REAL FERRER, G., *Derecho Público del Deporte*, Civitas, Madrid, 1991, pág. 384, estima que el tratamiento del deporte en la Constitución adolece de una “deficiente conformación” por padecer tres defectos principales: ambigüedad, imprevisión y simplismo. Así justifica tal valoración: “Ambigüedad, tanto en la referencia al deporte, sin mayores precisiones, como en lo que respecta a las obligaciones impuestas a los poderes públicos que el artículo 43 resuelve con un lacónico «fomentarán». Imprevisión, por cuanto deja mal resuelta la cuestión de la distribución competencial entre las distintas instancias públicas implicadas, ya que, impregnada de la imprecisión a la que aludíamos, la inclusión de la materia entre aquellas que pueden ser asumidas en exclusiva por las Comunidades Autónomas ignora el irrenunciable papel que corresponde al Estado en muchas de sus manifestaciones. Por último (...) puede también calificarse de simplista, por exclusivo, su etéreo engarce con el «derecho a la protección de la salud».” Pese a todo, este autor reconoce que “el valor de la mención al deporte en nuestra Carta Magna es elevado.”
4. BERMEJO VERA, J., “Constitución y ordenamiento deportivo”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 63, 1989, pág. 345.
5. Tiene razón ALLUÉ BUIZA, A., “El deporte como fenómeno jurídico y bien constitucionalmente protegido”, en AAVV (Coordinador J. Espartero Casado), *Introducción al Derecho del deporte*, Dykinson, Madrid, 2004,

como una actuación estratégica de la política sanitaria en sentido amplio. Ya se sabe, como expresara DECIO JUNIO JUVENAL en su célebre máxima *mens sana in corpore sano* (Sátiras, X, 356); frase que ha acabado convirtiéndose en un tópico para realzar la importancia del deporte a pesar de que su autor no estaba pensando al acuñarla en una realidad tan mundana, sino en algo mucho más trascendente e intangible: los deseos que habitualmente piden los hombres a los dioses.

Por otro lado, la norma no se limita a dejar constancia, a modo de declaración programática, de la relevancia asumida por el deporte en nuestra época, sino que va bastante más lejos desde un punto de vista jurídico. Impone a los poderes públicos una obligación de dar o hacer, conminándoles a adoptar medidas normativas y administrativas encaminadas a la promoción de la práctica deportiva, como elemento que, sin duda, incrementa el bienestar social y mejora la calidad de vida de los ciudadanos. Lo contrario a este intervencionismo público sería la adopción de una postura abstencionista, que dejara al sector privado toda la iniciativa en orden al crecimiento y progreso del deporte.

Tal imposición se enmarca en el contexto del Estado *social y democrático de Derecho* en que se configura nuestro país, de acuerdo con la definición del artículo 1.1 de la Constitución. Y es, al igual que los demás derechos sociales, el fruto de una evolución histórica de la que se ha hecho eco el Tribunal Constitucional al afirmar que el “reconocimiento de los denominados derechos de carácter económico y social –reflejado en diversos preceptos de la Constitución– conduce a la intervención del Estado para hacerlos efectivos” (Sentencia 18/1984, de 7 de febrero, fundamento jurídico 3.º).

Desde un punto de vista sistemático, es importante tener presente que el artículo 43.3 se halla encuadrado dentro del capítulo III del título I de nuestra Norma Fundamental, el cual lleva por rúbrica *De los principios rectores de la política social y económica*. El valor de tales principios rectores ha de graduarse de conformidad con el artículo 53 del texto constitucional, auténtico corazón de la regulación de los derechos y libertades contenida en el citado título I. Su apartado 3 dice así:

“El reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo 3 informará la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen.”

A la vista de esta disposición, los principios rectores gozan de un grado de protección sustancialmente menor que los restantes derechos y libertades incluidos en el capítulo II del título I, que como es sabido se desglosan, a su vez, en dos subgrupos: los *derechos fundamentales y libertades públicas* (sección 1.ª), por un lado, y los *derechos y deberes de los ciudadanos* (sección 2.ª), por otro.

En particular, no cabe recabar la tutela de ninguno de esos principios rectores ante los Tribunales de Justicia, mediante un procedimiento preferente y sumario; ni es posible acudir en recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Igualmente, los ciu-

pág. 54, cuando pone de relieve que el término deporte “adquiere un carácter polisémico, que se relaciona con las categorías determinadas en la propia disposición constitucional (educación, salud y ocio)”.

dadanos tampoco pueden reclamar actuaciones específicas de los poderes públicos que no estén contempladas en el ordenamiento jurídico vigente en cada momento, toda vez que la concreta determinación de sus derechos queda diferida a lo que establezca la legislación específica en la materia (REAL FERRER)⁶. Estamos, por consiguiente, ante principios o derechos necesitados siempre de un ulterior desarrollo legislativo, es decir, ante principios o derechos de configuración legal. De ahí que se haya dicho que aun siendo intereses jurídicos tutelados por el Derecho no conforman auténticos derechos, dada la imposibilidad de que los ciudadanos se dirijan a los órganos judiciales reclamando su satisfacción por parte de los poderes públicos⁷.

En general, según nos aclara el Tribunal Constitucional, “los principios reconocidos en el capítulo tercero del título I, aunque deben orientar la acción de los poderes públicos, no generan por sí mismos derechos judicialmente actuables” (Sentencia 36/1991, de 14 de febrero, fundamento jurídico 5.^o)

En el haber del artículo 43.3 se ha anotado que supone por primera vez en nuestra historia jurídica la constitucionalización del deporte. En el debe, un sector doctrinal contabiliza que no le haya otorgado al fenómeno deportivo toda la relevancia jurídica que merece, llegando hasta el extremo de criticar que la Constitución se mostrase tan “cicatera” al incluirlo entre los principios rectores y no entre los derechos fundamentales (JIMÉNEZ SOTO)⁸.

B. Alcance de los principios rectores de la política social y económica

Las consideraciones anteriores no significan en modo alguno que los artículos 39 a 52 de nuestra Carta Magna carezcan de fuerza normativa o que sean meras disposiciones formales, sin contenido sustantivo. Hace tiempo que tanto la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, como la doctrina mayoritaria dentro del Derecho Público, especialmente los estudiosos del Derecho Constitucional y el Derecho Administrativo, vienen catalogándolos como auténticas normas jurídicas. De ahí deriva, justamente, que su vulneración pueda dar lugar a una declaración de inconstitucionalidad, bien como consecuencia de la interposición del recurso de inconstitucionalidad contra las leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley [artículo 161.1.a)], bien como resultado del planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad.

6. En concreto, REAL FERRER, G., “Derecho Público...”, *op. cit.*, pág. 390, subraya que “el específico encuadramiento sistemático del artículo 43 dentro de los «principios rectores», limita fuertemente, no su fuerza de obligar a los poderes públicos a los que directa o imperativamente se dirige, pero sí la posibilidad de exigir, por parte de los ciudadanos, actuaciones específicas de aquellos, puesto que la concreta determinación de los «derechos de crédito» que los particulares puedan ostentar frente a los poderes públicos, queda constitucionalmente diferida a lo que el poder constituido establezca.”

7. En definitiva, son “expectativas de derechos que nacerán al mundo de los derechos subjetivos en sentido técnico cuando se produzca el imprescindible desarrollo legislativo que permitirá acudir a los tribunales requiriendo su cumplimiento por los poderes públicos”. Cfr. AAVV (Director L. M. Cazorla Prieto), *Derecho del Deporte*, Tecnos, Madrid, 1992, pág. 42.

8. JIMÉNEZ SOTO, I., “Derecho deportivo y Derecho administrativo”, en AAVV (Directores I. Jiménez Soto y E. Arana García), *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, págs. 54-55.

dad por un órgano judicial que considere que una norma con rango legal, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la Constitución (artículo 163).

El Tribunal Constitucional ya hizo hincapié, desde su temprana Sentencia 16/1982, de 28 de abril (fundamento jurídico 1.º), en la ineludible necesidad de concebir la Constitución en su conjunto como una norma jurídica de aplicación inmediata. Con singular claridad manifestó un postulado general que preside nuestro sistema de fuentes del Derecho:

“Conviene no olvidar nunca que la Constitución, lejos de ser un mero catálogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediato cumplimiento hasta que no sea objeto de desarrollo por vía legal, es una norma jurídica, la norma suprema de nuestro ordenamiento, y en cuanto tal, tanto los ciudadanos como todos los poderes públicos, y por consiguiente también los Jueces y Magistrados integrantes del poder judicial, están sujetos a ella (arts. 9.1 y 117.1 de la CE). Por ello es indudable que sus preceptos son alegables ante los Tribunales (dejando al margen la oportunidad o pertinencia de cada alegación de cada precepto en cada caso)”.

En en relación con los principios rectores de la política social y económica, el propio Tribunal Constitucional ha desarrollado este planteamiento con base en el precitado artículo 53.3 de la Constitución, advirtiendo que el mismo “impide considerar a tales principios como normas sin contenido y que obliga a tenerlos presentes en la interpretación tanto de las restantes normas constitucionales como de las leyes” (Sentencia 19/1982, de 5 de mayo, fundamento jurídico 6.º). De modo que, tal y como dispone ese precepto constitucional, las resoluciones de los órganos judiciales habrán de estar informadas por su reconocimiento, respeto y protección (Sentencias 95/2000, de 10 de abril, fundamento jurídico 5.º, 203/2000, de 24 de julio, fundamento jurídico 4.º y 154/2006, de 22 de mayo, fundamento jurídico 8.º).

Ahora bien, el aserto anterior no resulta incompatible, utilizando de nuevo palabras del supremo intérprete de nuestra Constitución, con que a causa de la singular naturaleza de estos principios resulte “improbable que una norma legal cualquiera pueda ser considerada inconstitucional por omisión, esto es, por no atender, aisladamente considerada, el mandato a los poderes públicos y en especial al legislador, en el que cada uno de esos principios por lo general se concreta” (Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, fundamento jurídico 4.º). Pero esta valoración viene completada a renglón seguido con otra no menos relevante:

“No cabe excluir que la relación entre alguno de esos principios y los derechos fundamentales (señaladamente el de igualdad) haga posible un examen de este género –cf., por ejemplo, nuestra STC 155/1987–, ni, sobre todo, que el principio rector sea utilizado como criterio para resolver sobre la constitucionalidad de una acción positiva del legislador, cuando ésta se plasma en una norma de notable incidencia sobre la entidad constitucionalmente protegida.”

En el ámbito de la jurisprudencia constitucional, tal vez sea la Sentencia 14/1992, de 10 de febrero (fundamento jurídico 11.º), la que contiene una síntesis más clarificadora

acerca de cuál es el valor de estas reglas jurídicas. En ella se formula una declaración referida al artículo 51 de la Norma Fundamental en materia de garantía de la defensa de los consumidores y usuarios, pero que es plenamente extrapolable al resto del capítulo III del título I:

“Este precepto enuncia un principio rector de la política social y económica, y no un derecho fundamental. Pero de ahí no se sigue que el legislador pueda contrariar el mandato de defender a los consumidores y usuarios, ni que este Tribunal no pueda contrastar las normas legales, o su interpretación y aplicación, con tales principios. Los cuales, al margen de su mayor o menor generalidad de contenido, enuncian proposiciones vinculantes en términos que se desprenden inequívocamente de los arts. 9 y 53 de la Constitución [STC 19/1982, fundamento jurídico 6.º]. Ahora bien, es también claro que, de conformidad con el valor superior del pluralismo político (art. 1.1 de la Constitución), el margen que estos principios constitucionales dejan al legislador es muy amplio. Así ocurre con el art. 51.1 de la Constitución, que determina unos fines y unas acciones de gran latitud, que pueden ser realizados con fórmulas de distinto contenido y alcance. Pero, en cualquier caso, son normas que deben informar la legislación positiva y la práctica judicial (art. 53.3 de la Constitución).”

También la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha realizado alguna aportación significativa en orden a identificar el grado de virtualidad y de protección de que disfrutaban los derechos socioeconómicos consagrados en los artículos 39 a 52 del texto constitucional, de intensidad atenuada o menos plena si se compara con los demás derechos y libertades del título I.

Para el Alto Tribunal un mandato como el artículo 49 (exigencia de que los poderes públicos realicen una política de previsión, tratamiento e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos) “pese a estar incluido bajo la rúbrica «de los principios rectores de la política social y económica», no es una mera norma programática, que limite su eficacia al campo de la retórica política o de la estéril semántica de una declaración demagógica” (Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 9 de mayo de 1986, fundamento de derecho segundo). Para apoyar esta tesis invoca un conocido pronunciamiento de la Corte Suprema de Estados Unidos:

“Porque como ya precisó hace años el Tribunal Supremo norteamericano, en el caso *Trop versus Duller*, «las declaraciones de la Constitución no son adagios gastados por el tiempo; ni una contraseña vacía de sentido. Son principios vitales, vivos, que otorgan y limitan los poderes del Gobierno de nuestra Nación. Son regulaciones de Gobierno». Y esta doctrina, aunque establecida por un Tribunal extranjero con referencia a la Constitución de su país es perfectamente trasladable a nuestro ámbito para subrayar el sentido de los artículos 9,1 y número 3 de la Disposición Derogatoria de la Constitución española. De manera que ese artículo 49, como los demás de esa misma rúbrica, como la totalidad de los que integran la Constitución, tienen valor normativo y vinculan a los poderes públicos, cada uno en su respectiva esfera, a hacerlos eficazmente operativos.”

Sin perjuicio de lo anterior, el Tribunal Supremo ha subrayado que cualquiera de estos derechos “constituye tan sólo un principio informativo de la legislación que, realmente, sólo puede invocarse ante los Tribunales a través de las leyes ordinarias que lo desarrollan, según señala expresamente el párrafo final del art. 53 de la Constitución” (Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 26 de mayo de 1987, fundamento de derecho segundo).

En otro pronunciamiento ha partido de la base de que “el mismo artículo 53.3 Constitución está rechazando de forma muy clara ese pretendido carácter programático de los artículos 39 a 52” para introducir como matiz novedoso la siguiente reflexión (Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 27 de abril de 1999, fundamento de derecho quinto):

“Así las cosas, no basta con que los artículos 39 a 52 estén cubiertos con la rúbrica de «principios rectores» para negarles, sin más, eficacia normativa directa, siendo necesario analizarlos uno a uno, para saber lo que contienen. Tarea que, por lo demás, es la que ha de llevar a cabo, con toda habitualidad el jurista, y que es lo que se llama actividad calificadora. Y procediendo de este modo nos encontramos que en ese Capítulo III, no sólo hay principios, sino también derechos, y que algunos de los llamados principios enmascaran verdaderos derechos, y que algunos de los derechos expresamente calificados de tales necesitan de la intermediación de una ley para su aplicación o de la necesaria provisión de medios materiales y consiguiente dotación presupuestaria previa, e incluso de la instrumentación de políticas que, aunque necesarias tienen que ser jerarquizadas a la hora de poderlas llevar a cabo. Esto último es lo que ocurre, por ejemplo, con «el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada» de que habla el artículo 47. Y hay otros como el derecho a la salud, y el derecho a un ambiente adecuado cuya efectividad se viene reconociendo por los Tribunales a determinados efectos.”

Reproduciremos, por último, un párrafo de la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 1988 (fundamento de derecho séptimo) en la medida en que, a nuestro juicio, condensa a la perfección el sentido de la recepción constitucional del hecho deportivo:

“La Constitución Española de 1978, en su artículo 43-3, no consagra ciertamente un «derecho al deporte», sino que únicamente establece su «fomento público», pero la inclusión del fenómeno del deporte en el Texto Constitucional no entraña únicamente un significado simbólico pues origina unas consecuencias jurídicas; el poder constituyente, al comprender la importancia del «hecho deportivo» en la sociedad moderna y recogerlo así en la norma suprema, ha manifestado su criterio de que el deporte, como las demás instituciones del país, debe empaparse de los principios sustanciales de la Constitución, lo cual ha tenido una importante repercusión dentro del ordenamiento jurídico-deportivo; se trata de amparar una actividad de indudable utilidad pública, y que forma parte del conjunto de elementos que tienden no sólo ya a proporcionar medios materiales a los ciudadanos, sino a mejorar la calidad de su vida cotidiana”.

3. Alcance amplio del mandato constitucional de fomento del deporte

A. Acerca del significado del término fomento

Una vez constatado que el texto constitucional urge a los poderes públicos a *fomentar* la actividad deportiva, es importante precisar el significado que ha de asignarse a este término. En realidad, hemos de dejar constancia de que no estamos ante un aspecto sobre el que existiera en un principio unanimidad en la doctrina, pudiendo resumirse en dos las principales interpretaciones defendidas al respecto a lo largo del tiempo.

De una parte están quienes identifican el fomento con cualquier actividad o intervención pública dirigida a mejorar las condiciones de vida del país, sobre todo en el plano económico, al margen de cuál sea la vía concreta que se siga para alcanzar este fin. Los partidarios de esta visión ponen, pues, el acento en el fin u objetivo final, relegando a un segundo plano los medios o instrumentos utilizados para potenciar la actividad deportiva.

De otra parte aparece un enfoque más restrictivo y técnico que concibe el fomento del deporte con la acción de la Administración pública encaminada a proteger aquellas actividades realizadas por el sector privado que satisfacen necesidades públicas o se estiman de utilidad general, pero excluyendo en todo caso la utilización de medios coactivos derivados del ejercicio de las potestades de policía administrativa o de la creación y funcionamiento de servicios públicos.

La balanza se ha inclinado definitivamente del lado de la primera tesis. Como han puesto acertadamente de relieve CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES, transcurridos cerca de treinta años desde la constitucionalización del deporte debe darse más peso en la interpretación del término fomento al enfoque amplio socio-político que al estricto técnico-jurídico⁹. De manera que tras él pueden albergarse, como dice REAL FERRER, “actividades serviciales, estimuladoras o reguladoras, porque lo que es sustancial no es el medio, sino el fin”¹⁰, siempre y cuando vengan presididas por la idea de promoción, protección, impulso o financiación. La acción positiva de los poderes públicos que reclama la Constitución en orden a lograr la mayor difusión de la práctica deportiva, concluye TEJEDOR BIELSA, “no puede limitarse al simple fomento, en el sentido clásico, sino que puede y debe abarcar otras acciones de policía y servicio público”¹¹.

9. CAZORLA PRIETO, L. M., y CORCUERA TORRES, A., *Los Impuestos del Deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 41. El primero de estos autores mantuvo antes la posición contraria, como el mismo advierte expresamente, en la obra AAVV (Director L. M. Cazorla Prieto), “Derecho del Deporte”, *op. cit.*, pág. 43.

10. REAL FERRER, G., “Derecho Público...”, *op. cit.*, págs. 394-397. En palabras de este autor, “para la Constitución el término «fomento» no se corresponde necesariamente con lo que en la dogmática jurídico-administrativa se conoce como una de las tres clásicas formas de actuación administrativa”, ya que no lo emplea “con pretensión de acotamiento de los modos y formas de actuación que los poderes públicos deban adoptar para la consecución de los fines que aquella establece”. Por ello, la exigencia de que los poderes públicos fomenten el deporte debe interpretarse del siguiente modo: “Lo que quiere la Constitución es que se procure su crecimiento, su progreso en las mejores condiciones posibles. Lo que prohíbe es que los poderes públicos se inhiban de su devenir y adopten una posición abstencionista: a lo que obliga es, consecuentemente, a intervenir en ese sector. La determinación del cuánto y del cómo de esa intervención es otra cosa sobre la que la Constitución no se pronuncia”.

11. TEJEDOR BIELSA, J. C., *Público y privado en el deporte*, Bosch, Barcelona, 2003, pág. 31.

Por tanto, de acuerdo con esta concepción amplia para proteger el deporte los poderes públicos están autorizados a emplear los medios tradicionales de fomento, ya sean positivos, por implicar el otorgamiento de ventajas a las actividades que se pretende impulsar, o negativos, en el sentido de interponer cargas, obstáculos o limitaciones que dificulten indirectamente aquellas acciones contrarias a los objetivos que se desea apoyar¹².

Esos medios tradicionales no son, sin embargo, suficientes. En la actualidad desempeñan un papel crucial otros instrumentos jurídicos o económicos. Pueden consistir, en primer lugar, en la realización de instalaciones y equipamientos o de entregas de bienes o prestaciones de servicios a favor de las personas y entidades pertenecientes al mundo del deporte, a cargo del presupuesto de la Administración competente en cada caso (estatal, autonómica o local, según veremos más tarde). Y, en segundo lugar, en actuaciones de carácter financiero, ya sea en forma de auxilios directos que afectan a la vertiente del gasto público (premios, préstamos y ayudas y subvenciones en un sentido amplio), o de auxilios indirectos con incidencia sobre los ingresos públicos. En este último campo aparece la posibilidad de emplear con fines promocionales del deporte las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales, en la terminología del artículo 8.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante Ley 58/2003 o Ley General Tributaria). Dejamos de momento simplemente apuntada esta idea, puesto que será justamente el tema central sobre el que versarán posteriores capítulos de este trabajo.

El Tribunal Supremo se ha hecho eco de este planteamiento en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 20 de enero de 1989 (fundamento de derecho tercero), que supone una clara puesta en valor del papel del ordenamiento jurídico-deportivo. En ella se descarta que este deba reducirse “solamente a proporcionar los medios materiales para la actividad deportiva”; al contrario, debe tender “también y en gran medida a procurar, mediante una normativa jurídica producida al efecto, que las relaciones entre los deportistas se desarrollen dentro de un marco legal suficientemente claro y susceptible de ser conocido respecto de sus consecuencias –principio de seguridad jurídica–, por todos los interesados, a fin de mejorar su «calidad de vida»”.

B. Modalidades deportivas cubiertas por el imperativo constitucional: deporte aficionado versus deporte profesional; deporte activo versus deporte pasivo

De las diversas clasificaciones que se suelen proponer de las variedades de la práctica deportiva desde un punto de vista teórico, nos interesa hacer referencia en primer lugar a una muy concreta: la distinción básica entre el deporte aficionado o de base y el deporte profesional o de alto nivel.

La lectura del artículo 43.3 de la Constitución suscita la duda de si la protección constitucional del fenómeno deportivo se extiende sólo a la primera de esas modalida-

12. AAVV (Director L. M. Cazorla Prieto), “Derecho del Deporte”, *op. cit.*, pág. 44.

des, lo que comportaría la adopción de un primer criterio de carácter selectivo a la hora de programar y ejecutar acciones públicas de apoyo, o si, por el contrario, comprende a ambas.

La cuestión no se plantea, sin embargo, en términos tan excluyentes ni categóricos. Es cierto que de la mención conjunta a la educación sanitaria, la educación física y el deporte que efectúa el precepto constitucional se desprende que el mandato que han de cumplir los poderes públicos tiene como objeto prioritario el deporte aficionado, en cuanto práctica activa y de base o popular. Este es el que tiene una utilidad pública como elemento que contribuye a mejorar la vida de las personas y la salud individual y colectiva¹³. Tal vez sea CAZORLA PRIETO quien haya explicado esta idea con mayor clarividencia:

“En una primera aproximación al precepto constitucional que analizamos, podría pensarse que la obligación impuesta a los poderes públicos se extiende a toda corriente deportiva, y, por consecuencia, tanto al deporte popular como al deporte de alta competición y al deporte-espectáculo. Sin embargo, de una exégesis más detenida se infiere otro criterio. La aparición del deporte en la escena constitucional es el reflejo en este marco del postdesarrollismo. Se trata de amparar una actividad de indudable utilidad pública y que forma parte del conjunto de elementos que tienden no ya a proporcionar medios materiales a los ciudadanos, sino a mejorar la calidad de su vida cotidiana. En esta línea el deporte que se incorpora a la Constitución es el deporte de todos y para todos los ciudadanos; es el deporte como elemento diario de la vida de toda persona en condiciones para practicarlo; es, en resumidas cuentas, el llamado deporte popular”¹⁴.

Esta concepción ha sido aceptada por el Tribunal Supremo en la citada Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 23 de marzo de 1988 (fundamento de derecho séptimo), donde puede leerse lo siguiente:

“(...) la disposición que establece el deber de fomento del deporte es un apartado del precepto donde se reconoce el derecho de todo ciudadano a la protección de su salud y, en buena medida el apartado que alude al «fenómeno deportivo» está imbuido del espíritu de todo el artículo 43, la protección a la salud, lo cual sólo se puede lograr mediante el deporte activo y cuanto más extendido mejor, es decir, mediante el deporte popular”.

La posterior Sentencia, también de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 20 de enero de 1989 (fundamento de derecho tercero) abunda en este razonamiento al destacar la inclusión del mandato de fomento del deporte en el contexto de un precepto donde se reconoce el derecho a la protección de la salud, fin al que van orientados esencialmente los medios de la educación física y el deporte. De tal dato extrae el Tribunal Supremo la siguiente conclusión:

13. En este sentido vid., por todos, REAL FERRER, G., “Derecho Público...”, *op. cit.*, pág. 393, y AAVV (Director L. M. Cazorla Prieto), “Derecho del Deporte”, *op. cit.*, págs. 44-45.

14. CAZORLA PRIETO, L. M., “Consideraciones sobre el tratamiento del deporte en el sistema tributario español vigente”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 54, 1987, págs. 188-189.

“(…) el «fenómeno deportivo» ha de estar también inspirado por el espíritu de referido «derecho» del ciudadano dirigido a la protección de su salud, máxime que en una sociedad progresista y moderna como la actual, aquel fenómeno no es reducto acotado de una minoría, sino que en sus diversas facetas, se ha convertido en una actividad general en la que todos los ciudadanos están interesados con mayor o menor intensidad.”

La Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte (a la que nos referiremos en lo sucesivo como Ley 10/1990 o como Ley estatal del Deporte), acoge esta concepción en sus artículos 3 (“*Enseñanza del deporte*”) y 4 (“*Promoción de la práctica del deporte*”), el segundo de los cuales hace recaer sobre la Administración General del Estado la función de promover la práctica deportiva entre los jóvenes y las personas con minusvalías físicas, sensoriales, psíquicas y mixtas.

Sin embargo, que el deporte activo, fundamentalmente el aficionado y de base, represente una línea de actuación preferente desde un prisma constitucional no supone un impedimento para que también pueda apoyarse desde el sector público el deporte profesional, el deporte de alto nivel e incluso el deporte espectáculo y los grandes acontecimientos deportivos, esto último como forma de deporte pasivo (espectadores). Aun cuando no cuenten con un respaldo constitucional expreso tan inequívoco y directo en virtud del artículo 43.3, nada impide a los poderes públicos atender a estas otras modalidades, que podrán beneficiarse de las acciones de fomento desarrolladas por aquéllos en la medida en que coadyuven al fomento del deporte popular.

Esta función cooperativa del deporte profesional es reconocida por nuestro Derecho positivo. De ella deja constancia el artículo 6 de la Ley 10/1990 en su apartado 1:

“El deporte de alto nivel se considera de interés para el Estado, en tanto que constituye un factor esencial en el desarrollo deportivo, por el estímulo que supone para el fomento del deporte base, en virtud de las exigencias técnicas y científicas de su preparación, y por su función representativa de España en las pruebas o competiciones deportivas oficiales de carácter internacional.”

Aunque sea esa la vertiente del deporte profesional a la que ha prestado atención el legislador estatal, tampoco debemos olvidar su interés como factor del ocio, máxime si tenemos presente que el artículo 43 de la Constitución insta a los poderes públicos a promover una “*adecuada utilización del ocio*”. La propia exposición de motivos de la Ley 10/1990 da fe del contenido diverso del deporte:

“El fenómeno deportivo, actividad libre y voluntaria, presenta estos aspectos claramente diferenciados:

La práctica deportiva del ciudadano como actividad espontánea, desinteresada y lúdica o con fines educativos y sanitarios.

La actividad deportiva organizada a través de estructuras asociativas.

El espectáculo deportivo, fenómeno de masas, cada vez más profesionalizado y mercantilizado.

Estas realidades diferentes requieren tratamientos específicos.”

En el ámbito internacional la *Carta Europea del Deporte*, adoptada por el Comité de Ministros responsables del deporte en el seno del Consejo de Europa el 24 de septiembre de 1992, reclama en su artículo 8 el apoyo al deporte profesional y de alta competición. Para ello insta a *“establecer, en cooperación con los organismos deportivos, los métodos que permitan otorgar un apoyo suficiente, directo o indirecto, a los deportistas que exhiban cualidades excepcionales, con el fin de ofrecerles la posibilidad de desarrollar sus capacidades competitivas y humanas”*. Y demanda, asimismo, que se promueva *“la gestión del deporte organizado mediante unas estructuras adecuadas”*.

Por otro lado, la Ley del Parlamento de Andalucía 6/1998, de 14 de diciembre, del Deporte (que citaremos en adelante como Ley andaluza 6/1998 o Ley andaluza del Deporte), contempla la posibilidad de que los poderes públicos apoyen tanto el deporte popular como el profesional y de alto nivel, según se infiere del largo elenco de principios rectores que se enuncian en su artículo 2. Es decir, que la Comunidad Autónoma no sólo prestará atención al denominado *“deporte para todos”*, sino también al deporte de competición para lo cual promoverá, entre otras cosas, la celebración de grandes eventos deportivos dentro de su ámbito territorial:

“Los poderes públicos de Andalucía, en el marco de sus respectivas competencias, fomentarán el deporte y tutelarán su ejercicio, de acuerdo con los siguientes principios rectores:

- a) El derecho de todo ciudadano a conocer y practicar libre y voluntariamente el deporte en condiciones de igualdad y sin discriminación alguna.*
- b) La consideración del deporte como actividad de interés general que cumple funciones sociales, culturales y económicas.*
- c) El entendimiento de la práctica deportiva como un factor esencial para la salud, el aumento de la calidad de vida y el bienestar social y el desarrollo integral de la persona.*
- d) La promoción de las condiciones que favorezcan el desarrollo del «deporte para todos», con atención preferente a las actividades físico-deportivas dirigidas a la ocupación del tiempo libre, al objeto de desarrollar la práctica continuada del deporte con carácter recreativo y lúdico.*
- e) La implantación y desarrollo de la educación física y el deporte en los distintos niveles, grados y modalidades educativas, así como la promoción del deporte en la edad escolar mediante el fomento de las actividades físicodeportivas de carácter recreativo o competitivo.*
- f) La promoción del deporte de competición y el establecimiento de mecanismos de apoyo a los deportistas andaluces de alto nivel y de alto rendimiento.*
- g) La supresión de barreras arquitectónicas en las instalaciones deportivas.*
- h) La prevención y erradicación de la violencia en el deporte, fomentando el juego limpio en las manifestaciones deportivas y la colaboración ciudadana.*

- i) El respeto al medio ambiente y la protección del medio natural, prevaleciendo los usos comunes generales sobre los especiales y privativos.*
- j) La promoción y regulación del asociacionismo deportivo y, en general, de la participación social y del voluntariado; la tutela, dentro del respeto a la iniciativa privada, de los niveles asociativos superiores, velando especialmente por el funcionamiento democrático y participativo de las estructuras asociativas.*
- k) La difusión y defensa del deporte andaluz en Andalucía y en los ámbitos estatal e internacional.*
- l) La coordinación y la planificación de las actuaciones de las distintas Administraciones públicas para el desarrollo del sistema deportivo andaluz.*
- ll) La promoción, dentro de la Comunidad Autónoma, de la celebración de grandes manifestaciones deportivas en coordinación con otras Administraciones públicas y organismos e instituciones estatales e internacionales.*
- m) El fomento del patrocinio deportivo, en los términos que legal o reglamentariamente se determinen.*
- n) La promoción de la atención médica y del control sanitario que garanticen la seguridad y la salud de los deportistas y que faciliten la mejora de su condición física.*
- ñ) Promover la cualificación de los profesionales del deporte en todos sus ámbitos profesionales.”*

Como puede apreciarse, la formulación de principios contenida en la Ley andaluza es mucho más rica, extensa y pormenorizada que la recogida en su equivalente estatal¹⁵. Preceptos análogos podemos encontrar en la práctica totalidad de las leyes autonómicas en la materia que mencionaremos más adelante.

15. Para un análisis detenido de tales principios rectores nos remitimos al trabajo de GAMERO CASADO, E., “Aproximaciones al objeto y a los principios rectores de la Ley del Deporte de Andalucía”, *Anuario Andaluz de Derecho Deportivo*, núm. 4, 2004, págs. 100-110.

4. Conclusión

El artículo 43.3 de la Constitución Española de 1978 no sólo legitima, sino que obliga a los poderes públicos a articular las medidas que resulten más adecuadas para fomentar en un sentido amplio, dentro como es lógico de las disponibilidades financieras de la Hacienda Pública, la práctica del deporte en cuanto actividad que incrementa el bienestar social y la calidad de vida de una sociedad avanzada como la española.

Desde el punto de vista de la Hacienda Pública, las medidas para favorecer y proteger la práctica deportiva pueden traducirse en ayudas directas en forma de subvenciones y otras transferencias de fondos, por un lado, y en beneficios o incentivos fiscales a favor de los agentes que operan en el ámbito deportivo o de ciertas manifestaciones deportivas, por otro.

No obstante, la virtualidad de este mandato constitucional viene mediatizada en razón de su inserción dentro de los denominados principios rectores de la política social y económica, los cuales sólo podrán ser invocados por los ciudadanos y entidades *“de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen”* (artículo 53.3 de la Constitución). A efectos prácticos, ello implica que la normativa infraconstitucional (leyes, disposiciones con rango de ley y reglamentos) habrá de concretar las fórmulas que se emplearán en cada momento para tratar de hacer efectiva esta exigencia constitucional.

La ausencia de una determinada medida de apoyo del deporte podrá ser objeto de crítica desde una perspectiva social o política, pero a la vista de la jurisprudencia constitucional resulta improbable que una disposición cualquiera pueda ser considerada inconstitucional por incumplir por omisión un mandato de estas características. En cambio, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional no hay que descartar la posibilidad de que un principio rector como el fomento del deporte pudiera emplearse, llegado el caso, como pauta a la hora de dilucidar la constitucionalidad de una acción positiva del legislador que lo vulnerara o desconociera gravemente.

II. PODERES PÚBLICOS Y DEPORTE. DISTRIBUCIÓN TERRITORIAL DE COMPETENCIAS Y LEGISLACIÓN GENERAL EN LA MATERIA

1. Introducción

Como ya ha quedado expuesto, el artículo 43.3 de la Constitución Española dirige la exigencia de fomento del deporte hacia la totalidad de los poderes públicos, sin excepción de ningún tipo. Tal amplitud de miras implica que el mandato afecta por igual a la Administración General del Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, en un Estado descentralizado como el nuestro, estructurado territorialmente en varios niveles de gobierno (artículo 137 de la Constitución) y, consiguientemente, de poder político y financiero. Se ha dicho con razón a este respecto que el deporte no puede ser considerado “como una «materia» que se atribuye a uno u otro de los ámbitos competenciales en juego”, dado que las múltiples facetas o vertientes que se pueden percibir en la actividad deportiva “impiden su consideración monolítica y su encaje exclusivo en la esfera competencial de alguno de los poderes públicos” (BERMEJO VERA)¹⁶.

Conviene, por tanto, hacer una sucinta referencia al reparto de competencias que rige en esta materia, con miras a clarificar el espacio en que cada uno de esos entes públicos puede aprobar y ejecutar acciones de apoyo¹⁷.

2. Constitución Española de 1978

El sector deportivo entra de lleno en la órbita de las competencias exclusivas de las Comunidades Autónomas. Conforme al artículo 148.1.19.^a del texto constitucional, éstas podrán asumir en sus respectivos Estatutos de Autonomía competencias en ma-

16. BERMEJO VERA, J., “Constitución y ordenamiento deportivo”, *op. cit.*, pág. 360.

17. Para un examen pormenorizado de este importante y controvertido aspecto nos remitimos a los siguientes trabajos, en algunos de los cuales podrán localizarse referencias bibliográficas mucho más completas: ALLUÉ BUIZA, A., “El marco jurídico del deporte. Teoría general”, en AAVV (Coordinador J. Espartero Casado), *Introducción al Derecho del deporte*, Dykinson, Madrid, 2004, p. 40-45; BERMEJO VERA, J., *Constitución y Deporte*, Tecnos, Madrid, 1998, págs. 79-110; CUCHI DENIA, J. M., *La distribución de competencias deportivas en España*, Bosch, Barcelona, 2005, *passim*, en especial págs. 41-127; GAMERO CASADO, E., “La ordenación jurídica del deporte en Andalucía”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 11, 2004, págs. 392-400; REAL FERRER, G., “Derecho Público...”, *op. cit.*, págs. 415-462; y TEJEDOR BIELSA, J. C., “Público y privado en...”, *op. cit.*, págs. 35-52.

teria de “*Promoción del deporte y de la adecuada utilización del ocio*”. Al propiciar tal descentralización a favor de los niveles inferiores de gobierno nuestra Carta Magna siguió la misma dirección que otros ordenamientos jurídicos próximos al nuestro, tal y como destaca el Informe *El Deporte Español ante el Siglo XXI*. Este Informe, publicado por el Ministerio de Educación y Cultura en el año 2000, se compone de dos partes. En la primera se lleva a cabo un diagnóstico y valoración de los distintos factores y elementos que conforman el sistema general del deporte español, mientras que la segunda se dedica a establecer propuestas y compromisos de actuación para el futuro. A ellas se añade un pormenorizado compendio de datos y cifras sobre el mundo del deporte, así como de reflexiones sobre viejos y nuevos problemas desvelados en este sector. Con relación a la distribución de competencias en materia deportiva señala lo siguiente:

“La propia idiosincrasia y complejidad del hecho deportivo favorecía, en cualquier caso, una gestión desde ámbitos públicos cercanos al ciudadano, como pueden ser regiones y municipios, circunstancia que tampoco se desconoce en otros ordenamientos jurídicos. Pese a la originalidad del modelo autonómico español, la descentralización territorial en este terreno es práctica habitual en los países de nuestro entorno”¹⁸.

Por el contrario, nada se dice de modo explícito sobre el deporte en la minuciosa lista de competencias exclusivas del Estado que enumera el artículo 149.1. Sin embargo, se ha admitido que los órganos estatales podrán intervenir limitadamente en algunas manifestaciones o implicaciones del sector deportivo cuando se trate de regular, ordenar y gestionar cuestiones que excedan del territorio de una Comunidad Autónoma o afecten al interés general. Sin que deba olvidarse tampoco que algunos de los títulos competenciales contenidos en ese precepto pueden amparar una intervención estatal en aspectos concretos relacionados con el sector deportivo, convirtiéndolo en una materia sobre la que confluyen diversas competencias de carácter concurrente del Estado y las Comunidades Autónomas. En particular, así sucedería con varias de esas esferas competenciales exclusivas estatales, alguna de ellas invocadas expresamente por la Ley 10/1990:

- Regulación de las condiciones básicas que garantizan la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales (artículo 149.1.1.ª)
- Relaciones internacionales (artículo 149.1.3.ª), cuando se trate de representar a España en pruebas y competiciones oficiales de carácter internacional.
- Legislación mercantil (artículo 149.1.6.ª), en cuanto concierna a los aspectos económico-empresariales del deporte.
- Legislación laboral (artículo 149.1.7.ª), respecto de la regulación de las condiciones de trabajo de los deportistas profesionales.

18. Consejo Superior de Deportes, *El Deporte Español ante el Siglo XXI*, Ministerio de Educación y Cultura, Madrid, 2000, pág. 52. En la misma fecha se publicó también una versión abreviada de este documento donde se recogen los resúmenes, cifras y propuestas.

- Hacienda general (artículo 149.1.14.^a), que entraría en juego cuando se trate de introducir incentivos económicos para el fomento del deporte con cargo a los Presupuestos Generales del Estado y de establecer beneficios fiscales en los tributos estatales.
- Fomento y coordinación general de la investigación científica y técnica (artículo 149.1.15.^a), en cuanto repercutan sobre el deporte.
- Bases y coordinación general de la sanidad (artículo 149.1.16.^a).
- Legislación básica y régimen económico de la Seguridad Social (artículo 149.1.17.^a).
- Seguridad pública (artículo 149.1.29.^a) en los espectáculos deportivos.
- Regulación de las condiciones de obtención, expedición y homologación de títulos académicos y profesionales y normas básicas para el desarrollo del derecho a la educación consagrado en el artículo 27 de la Constitución (artículo 149.1.30.^a), del que hoy en día es un componente fundamental el deporte.

A la vista de este listado cabe concluir, según precisa el Informe *El Deporte Español ante el Siglo XXI*, que la actuación estatal “tiene un fundamento diferente al del propio art. 43.3 de la Constitución y exige situar la actividad del Estado en un entorno más amplio que incide en títulos generales y que, en lo estrictamente competencial, le reserva una parcela que no puede ser cubierta por las Comunidades Autónomas ya que supone la superación del concepto territorial para centrarse en un ámbito definido y gestionado desde el Estado”¹⁹.

De la simple enumeración de esos títulos competenciales se infiere con facilidad que el Estado cuenta con atribuciones lo suficientemente importantes para tener un protagonismo destacado en la ordenación jurídica de algunos aspectos del deporte, como de hecho ha sucedido con la Ley del Deporte y las disposiciones que la desarrollan o complementan. Se trata, además, de competencias exclusivas de notable amplitud conforme a la delimitación de su alcance que ha llevado a cabo la doctrina iuspublicista y, sobre todo, el Tribunal Constitucional.

3. Estatutos de Autonomía: deporte y asociaciones deportivas

La totalidad de los Estatutos de Autonomía han asumido el deporte como un ámbito donde cada Comunidad Autónoma ejercerá competencias propias de carácter exclusivo. Esta afirmación puede predicarse tanto de los textos estatutarios iniciales, aprobados entre 1979 y 1983, como de los nuevos Estatutos de algunas Comunidades Autónomas, entre ellas Andalucía. A efectos sistemáticos, haremos primero alusión a las Comunidades que cuentan con un nuevo Estatuto aprobado en fechas recientes para terminar con una referencia conjunta a los restantes textos estatutarios, que también experimentaron sustanciales modificaciones a lo largo de los años 90.

19. “El Deporte Español ante...”, *op. cit.*, pág. 46.

Por otro lado, hay que tener asimismo en cuenta que, como comprobaremos de inmediato, la mayoría de los Estatutos de Autonomía han hecho uso de la cláusula residual del artículo 149.3 de la Constitución –con arreglo a la cual las materias no atribuidas expresamente al Estado pueden corresponder a las Comunidades Autónomas en virtud de sus respectivos Estatutos– para asumir competencias exclusivas sobre el régimen jurídico de las asociaciones de todo tipo, cuya actividad se desarrolle principal o mayoritariamente en el territorio de la respectiva Comunidad Autónoma. Dicha atribución competencial abarca, como es lógico, a las asociaciones deportivas de ámbito autonómico.

A. Estatuto de Autonomía de Andalucía

El primero de los dos preceptos que la Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía, dedica al deporte es el artículo 72 bajo la rúbrica *Deportes, espectáculos y actividades recreativas*. Se inserta esta norma dentro del título II, que lleva a cabo una minuciosa enumeración y delimitación de las competencias de la Comunidad Autónoma. Su apartado 1 dice así:

“Corresponde a la Comunidad Autónoma la competencia exclusiva en materia de deportes y de actividades de tiempo libre, que incluye la planificación, la coordinación y el fomento de estas actividades, así como la regulación y declaración de utilidad pública de entidades deportivas.”

Aunque es obvio, no está de más resaltar que la declaración de exclusividad competencial se refiere al ámbito territorial de la propia Comunidad Autónoma, siguiendo la regla general de territorialidad sentada por el artículo 43 del propio Estatuto. El precepto es, por lo demás, algo más explícito que su equivalente del Estatuto antiguo, el artículo 13.31 de la Ley Orgánica 6/1981, de 30 de diciembre, del Estatuto de Autonomía para Andalucía, el cual se limitaba a reconocer la competencia exclusiva de la Comunidad Autónoma en materia deportiva y ocio, sin ulteriores detalles.

Como novedad, el artículo 92.2.m) del Estatuto recientemente aprobado contiene, además, una alusión a la *Promoción del deporte y gestión de equipamientos deportivos de uso público*, encuadrada desde un punto de vista sistemático dentro del listado de competencias propias de los municipios.

Por el contrario, ninguna referencia hay al fenómeno deportivo en el artículo 96.3, dedicado a perfilar las competencias de las Diputaciones Provinciales. No obstante, hay que tener en cuenta que, de acuerdo con tal precepto, éstas asumen, entre otros campos de actuación, la gestión de *“las funciones propias de la coordinación municipal, asesoramiento, asistencia y cooperación con los municipios, especialmente los de menor población que requieran de estos servicios”*.

En cuanto a la regulación de las asociaciones deportivas de ámbito autonómico, de conformidad con el artículo 79, la Comunidad Autónoma dispone en el marco de la legislación básica del Estado de la competencia exclusiva sobre el régimen jurídico de las asociaciones que desarrollen principalmente sus funciones en Andalucía.

B. Estatutos de Autonomía de otras Comunidades y Ciudades Autónomas

a) Comunidad Valenciana

El artículo 49.1 del Estatuto de Autonomía de esta Comunidad Autónoma, en la redacción dada por la Ley Orgánica 1/2006, de 10 de abril, de reforma de la Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana, no contiene ninguna novedad significativa en comparación con la versión vigente hasta abril de 2006 (fecha de entrada en vigor de la reforma). El citado precepto reproduce, pues, en sus reglas 23.^a y 28.^a la atribución a la Generalidad de competencia exclusiva respecto de las fundaciones y asociaciones *“de carácter docente, cultural, artístico y benéfico asistencial, de voluntariado social y semejantes”* cuyo ámbito principal de actuación coincida con el territorio de la Comunidad Autónoma, así como en materia de deporte y ocio.

b) Cataluña

La Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña, aborda en tres preceptos la distribución de competencias en el ámbito deportivo.

El primero de ellos es el artículo 84.2.k), que recoge como competencia propia de los gobiernos locales de Cataluña, en los términos que determinen las leyes, la *“regulación y la gestión de los equipamientos deportivos y de ocio y promoción de actividades.”*

La segunda disposición es el artículo 134, sin duda el más extenso de todos los que dedican a esta materia los diferentes Estatutos de Autonomía. Amén de otorgar a la Generalidad competencia exclusiva, efectúa un pormenorizado deslinde de las concretas atribuciones en que tal título competencial se traduce, en la línea adoptada en la mayoría de los preceptos que integran el título IV del nuevo Estatuto (*“De las competencias”*). Veamos cuáles son:

“Artículo 134. Deporte y tiempo libre.

1. Corresponde a la Generalitat la competencia exclusiva en materia de deporte, que incluye en todo caso:

a) El fomento, la divulgación, la planificación y la coordinación, la ejecución, el asesoramiento, la implantación y la proyección de la práctica de la actividad física y del deporte en cualquier parte de Cataluña, en todos los niveles sociales.

b) La ordenación de los órganos de mediación en materia de deporte.

c) La regulación de la formación deportiva y el fomento de la tecnificación y del alto rendimiento deportivo.

d) El establecimiento del régimen jurídico de las federaciones y los clubes deportivos y de las entidades catalanas que promueven y organizan la práctica del deporte y de la actividad física en el ámbito de Cataluña, y la declaración de utilidad pública de las entidades deportivas.

- e) *La regulación en materia de disciplina deportiva, competitiva y electoral de las entidades que promueven y organizan la práctica deportiva.*
 - f) *El fomento y la promoción del asociacionismo deportivo.*
 - g) *El registro de las entidades que promueven y organizan la práctica de la actividad física y deportiva con sede social en Cataluña.*
 - h) *La planificación de la red de equipamientos deportivos de Cataluña y la promoción de su ejecución.*
 - i) *El control y el seguimiento medicodeportivo y de salud de los practicantes de la actividad física y deportiva.*
 - j) *La regulación en materia de prevención y control de la violencia en los espectáculos públicos deportivos, respetando las facultades reservadas al Estado en materia de seguridad pública.*
 - k) *La garantía de la salud de los espectadores y de las demás personas implicadas en la organización y el ejercicio de la actividad física y deportiva, así como de la seguridad y el control sanitarios de los equipamientos deportivos.*
 - l) *El desarrollo de la investigación científica en materia deportiva.*
2. *La Generalitat participa en entidades y organismos de ámbito estatal, europeo e internacional que tengan por objeto el desarrollo del deporte.”*

Tras la lectura de este precepto estatutario nos acecha la duda de si no sería, dado su minucioso contenido, más propio de una posterior Ley autonómica del deporte que de un Estatuto de Autonomía. De hecho, las actuaciones en él enumeradas recuerdan mucho a los principios rectores que figuran en los títulos preliminares de todas las leyes autonómicas del deporte y, en particular, a los principios rectores de la política deportiva de la Generalidad enunciados en los artículos 2 y 3 del Decreto Legislativo 1/2000, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto único de la Ley del deporte (PRADOS PRADOS)²⁰; se asemejan también a los listados de competencias que aparecen en normas como el artículo 6 de la Ley andaluza del Deporte, que identifica aún con mayor detalle las competencias de la Junta de Andalucía en la materia. En cualquier caso, ya hemos advertido que esta orientación detallista es una tónica general del título IV del nuevo Estatuto, en su pretensión manifiesta de proteger al máximo la autonomía de la Comunidad Autónoma –en ningún momento se alude a las Entidades Locales– frente a eventuales injerencias del Estado, fruto de una posible extralimitación en el ejercicio de los títulos competenciales que la Constitución le reserva, según hemos visto.

Finalmente, en virtud del artículo 200 la Generalidad asume el deber de promover la proyección internacional de las organizaciones deportivas de Cataluña “y, si procede, su afiliación a las entidades afines de ámbito internacional, en el marco del cumplimiento de sus objetivos”.

20. PRADOS PRADOS, S., “El deporte en la propuesta de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña”, *Revista Andaluza de Derecho del Deporte*, núm. 1, 2006, pág. 141.

Por otro lado, la competencia exclusiva sobre el régimen jurídico de las asociaciones que desarrollen mayoritariamente su actividad en territorio catalán queda reflejada en el artículo 118 del Estatuto.

c) Islas Baleares

El artículo 30, apartados 12 y 33, de la Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero, de reforma del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears, tiene un contenido equivalente al de los preceptos ya examinados del Estatuto andaluz. Aparece redactado de la siguiente forma:

“Artículo 30. Competencias exclusivas

La Comunidad Autónoma tiene la competencia exclusiva en las siguientes materias, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 149.1 de la Constitución:

(...)

12. Deporte y ocio. Fomento, planificación y coordinación de las actividades deportivas y de ocio. Regulación y declaración de utilidad pública de las entidades deportivas.

(...)

33. Fundaciones y asociaciones que desarrollen principalmente sus funciones en las Illes Balears, respetando la reserva de ley orgánica.”

Por otro lado, en la línea de los Estatutos catalán y andaluz aunque con la particularidad de referirse a los Consejos Insulares, su artículo 70, apartado 9, contiene una reserva competencial a favor de estas entidades locales, específicas del archipiélago balear, en materia de *“Deporte y ocio. Fomento y promoción de las actividades deportivas y de ocio.”*

d) Aragón

Dentro del prolijo listado de competencias exclusivas plasmado en el artículo 71 de la Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril, de reforma del Estatuto de Autonomía de Aragón, aparecen dos menciones a aspectos directamente vinculados a la actividad deportiva:

“Artículo 71. Competencias exclusivas.

En el ámbito de las competencias exclusivas, la Comunidad Autónoma de Aragón ejercerá la potestad legislativa, la potestad reglamentaria, la función ejecutiva y el establecimiento de políticas propias, respetando lo dispuesto en los artículos 140 y 149.1 de la Constitución. Corresponde a la Comunidad Autónoma la competencia exclusiva en las siguientes materias:

(...)

40.^a Asociaciones y fundaciones de carácter docente, cultural, artístico, benéfico, asistencial, deportivo y similares que desarrollen principalmente sus funciones en Aragón.

(...)

52.ª Deporte, en especial, su promoción, regulación de la formación deportiva, la planificación territorial equilibrada de equipamientos deportivos, el fomento de la tecnificación y del alto rendimiento deportivo, así como la prevención y control de la violencia en el deporte.”

e) Otros Estatutos de Autonomía

Todos los demás Estatutos recogen el deporte, sin más, o la promoción del deporte, sin ulteriores especificaciones, como una materia de competencia exclusiva autonómica. Reemplazamos en este caso una transcripción de preceptos que resultaría demasiado extensa por una simple indicación de las normas correspondientes.

- Artículo 10, apartado 36, de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.
- Artículo 27, apartado 22, de la Ley Orgánica 1/1981, de 6 abril, del Estatuto de Autonomía de Galicia.
- Artículo 10.Uno, apartado 23, de la Ley Orgánica 7/1981, de 30 de diciembre, del Estatuto de Autonomía del Principado de Asturias.
- Artículo 22, apartado 17 de la Ley Orgánica 8/1981, de 30 diciembre, del Estatuto de Autonomía de Cantabria.
- Artículo 8.Uno, apartado 27, de la Ley Orgánica 3/1982, de 9 junio, del Estatuto de Autonomía de La Rioja.
- Artículo 10.Uno, apartado 17, de la Ley Orgánica 4/1982, de 9 junio, del Estatuto de Autonomía para la Región de Murcia.
- Artículo 31.1.19.ª de la Ley Orgánica 9/1982, de 10 agosto, del Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha.
- Artículo 30, apartado 20 de la Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto, del Estatuto de Autonomía de Canarias.
- Artículo 44, apartado catorce, de Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.
- Artículo 7.1, apartado 18, de la Ley Orgánica 1/1983, de 25 febrero, del Estatuto de Autonomía de Extremadura.
- Artículo 26.1, apartado 22, de la Ley Orgánica 3/1983, de 25 febrero, del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid.
- Artículo 32.1.18.ª de la Ley Orgánica 4/1983, de 25 febrero, del Estatuto de Autonomía de Castilla y León.
- Artículo 21.17 de la Ley Orgánica 1/1995, de 13 de marzo, de Estatuto de Autonomía de Ceuta.
- Artículo 21.17 de la Ley Orgánica 2/1995, de 13 de marzo, de Estatuto de Autonomía de Melilla.

La situación es, en cambio, bastante heterogénea en lo atinente a las asociaciones. Algunos Estatutos (Galicia y la Comunidad de Madrid) guardan silencio sobre este aspecto. Otros, en cambio, sólo reservan a la Comunidad Autónoma competencias de ejecución de la legislación del Estado. Es el caso de los Estatutos de Asturias (artículo 12.2), Cantabria (artículo 26.2), La Rioja (artículo 11.Uno.13), Murcia (artículo 12.Uno.1), Castilla-La Mancha (artículo 33.2), Extremadura (artículo 9.2) y Castilla y León (artículo 36.1).

Por último, hay que mencionar la especialidad del Estatuto de Canarias (artículo 29.7), único dentro de este grupo que otorga a la Comunidad Autónoma competencia exclusiva con relación a las asociaciones de carácter docente, cultural, artístico, asistencial o similar que desarrollen esencialmente sus funciones en el territorio insular.

4. Legislación de régimen local

Como ha recordado TOSCANO GIL, en virtud de los principios de descentralización y subsidiariedad la competencia de los Entes Locales en materia deportiva resulta fundamental, al ser la Administración local más próxima al ciudadano. No le falta razón a este autor cuando subraya que “la importancia del hecho deportivo en el nivel local basta por sí sola para justificar la atribución a los entes locales de competencias sustantivas y de calidad”²¹.

Por tal motivo la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, reconoce a los municipios un papel activo en el desarrollo y promoción del deporte de base. En virtud del artículo 25.2, los municipios ejercerán, en los términos previstos en la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, competencias en materias de “*m) Actividades o instalaciones culturales o deportivas*”. Por añadidura, según el artículo 26.1.c) los municipios con población superior a 20.000 habitantes están obligados a prestar, por sí solos o asociados, los servicios vinculados a las instalaciones deportivas de uso público. A la vista de estos preceptos, la doctrina matiza que “aun centrada normalmente en el «deporte para todos», la acción local en materia deportiva trasciende de la pura y simple construcción, gestión y mantenimiento de las instalaciones para proyectarse, por ejemplo, sobre la programación de actividades de difusión del deporte o de carácter instrumental (deporte como instrumento educativo o integrador), el puro fomento de la acción privada o la organización de otras actividades deportivas, e incluso su regulación, desde la perspectiva, por ejemplo, de la ocupación del dominio público local” (TEJEDOR BIELSA)²².

En razón de su naturaleza de entidades encaminadas a garantizar la solidaridad y el equilibrio intermunicipales, tampoco las Diputaciones Provinciales resultan ajenas al fenómeno deportivo. También ellas pueden llevar a cabo actuaciones en este campo

21. Cfr. TOSCANO GIL, F., “Las competencias de las entidades locales en materia deportiva en Andalucía”, *Anuario Andaluz de Derecho Deportivo*, núm. 4, 2004, pág. 199. Del mismo autor, “Deporte y entidades locales: el marco competencial en Andalucía”, *Revista Andaluza de Administración Pública*, núm. 58, 2005, págs. 297 y siguientes.

22. TEJEDOR BIELSA, J. C., “Público y privado en...”, *op. cit.*, pág. 50.

al amparo de los artículos 31.2.a) y 36, apartados 1.a) y 2.b) de la Ley de Bases, que les facultan para asegurar la prestación integral y adecuada en la totalidad del territorio provincial de los servicios de competencia municipal, adoptando las medidas de coordinación que sean necesarias, así como el acceso de la población de la provincia al conjunto de los servicios mínimos de competencia municipal y la mayor eficacia y economía en la prestación de éstos mediante cualesquiera fórmulas de asistencia y cooperación municipal. Por tanto, su intervención puede resultar muy oportuna para que las actividades y prestaciones deportivas lleguen a la generalidad de los ciudadanos.

Ese es el marco normativo. La Ley 7/1985 contempla el hecho deportivo como competencia específica de todos y cada uno de los municipios, pero como sucede en general con la atribución de competencias a las Corporaciones Locales, su concreción incumbe a la legislación sectorial, en este caso las respectivas leyes autonómicas sobre deporte que enseguida mencionaremos²³. El espacio de actuación de las Administraciones locales resulta, por ello, distinto en bastantes aspectos según las diferentes Comunidades Autónomas, pero la realidad de los últimos años ha evidenciado que éstas han convertido el deporte en una cuestión de su responsabilidad preferente, limitando la capacidad decisoria de los Ayuntamientos y especialmente de las Diputaciones. Si tenemos en cuenta el loable afán que parecen mostrar los nuevos Estatutos por garantizar la autonomía local y que las relaciones entre ambos niveles de gobierno estén presididas por la información mutua, la coordinación, la colaboración y el respeto de los ámbitos competenciales correspondientes (véanse en este sentido los artículos 89 y 90 del Estatuto andaluz), parecen soplar vientos que anuncian un cambio sustancial de trayectoria en este punto.

5. Legislación estatal y autonómica en materia deportiva

A. Legislación estatal. Ley 10/1990

El cuerpo normativo básico dentro del Derecho estatal viene representado por la ya mencionada Ley 10/1990, de 15 de octubre. Su exposición de motivos contiene una clarificadora explicación del sentido que tiene la intervención del legislador estatal en un ámbito que, según la literalidad del artículo 148 de la Constitución y de los preceptos de los Estatutos de Autonomía indicados, es de competencia exclusiva de las Comunidades Autónomas:

“Si la atribución de competencias sobre deporte o promoción del deporte se halla explícita en los diferentes Estatutos de Autonomía –y, por ello esta Ley no trata de realizar operaciones de redistribución que no le corresponden– no es menos cierto, en primer lugar, que semejante atribución ha de ponerse en conexión estricta con los ámbitos territoriales de las respectivas Comunidades Autónomas, y en segundo lugar, que el deporte constituye una materia –por emplear términos constitucionales– sobre

23. LUNA QUESADA, J., “La gestión deportiva en el ámbito local”, en AAVV (Directores I. Jiménez Soto y E. Arana García), *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, pág. 135.

la que, sin duda, inciden varios títulos competenciales. En este sentido, son varias las actuaciones coordinadas y de cooperación entre la Administración del Estado y la de las Comunidades Autónomas para aquellas competencias concurrentes que sin duda propiciarán una política deportiva más dinámica y con efectos multiplicadores.

Respecto de lo primero, parece claro que la faceta competitiva de ámbito estatal e internacional que es inherente al deporte justifica la actuación del Estado. Como el Tribunal Constitucional aseguró en su día, la gestión de los intereses propios de las Comunidades Autónomas no posibilita «ciertamente, la afectación de intereses que son propios del deporte federado español en su conjunto», de forma que es absolutamente necesario conectar la intervención pública con el ámbito en el que se desenvuelve el deporte. Ello permite, en definitiva, deslindar los respectivos campos de actuación del Estado y de las Comunidades Autónomas. Y, desde luego, así lo hace la presente Ley que advierte en diversos preceptos del acotamiento de sus objetivos derivados de las exigencias constitucionales y que se corresponden con las competencias de la Administración del Estado, dejando a salvo las que corresponden legítimamente a las Comunidades Autónomas.

Respecto de lo segundo, también es claro que la actividad deportiva constituye una evidente manifestación cultural, sobre la que el Estado no debe ni puede mostrarse ajeno por imperativo de la propia Constitución, aunque sólo sea para facilitar la necesaria comunicación entre los diferentes ámbitos autonómicos. Y, sin desconocer que los títulos competenciales de educación, investigación, sanidad o legislación mercantil avalan la actuación estatal en la materia, en su faceta supraautonómica. Todo ello con absoluto respeto a las competencias asumidas por las Comunidades Autónomas en sus Estatutos de Autonomía, que ha propiciado en determinados territorios la promulgación de Legislación deportiva propia en ese ámbito. Con base en esta realidad se declaran supletorios los correspondientes artículos.”

Como reconoce el ya citado *Plan General del Deporte de Andalucía*, ante las dificultades derivadas del hecho de que la única referencia explícita al deporte aparezca en el artículo 148.1.19.^a para atribuir a las Comunidades Autónomas la competencia para su promoción, el legislador estatal se vio forzado a “fundar la regulación deportiva en aspectos que superan un concepto natural de promoción y que se ampara en títulos horizontales y genéricos”. Con tal perspectiva, la Ley 10/1990 “trata de superar el efecto de estanqueidad que se deriva de una aplicación estricta y de una lectura rigorista del modelo constitucional que se proyecta desde el artículo 140 de la Constitución”, articulando “las competencias supraautonómicas y el deporte estatal como deporte que se sobrepone desde la función y la labor realizada por las autoridades comunitarias”²⁴.

Tal vez la crítica más dura que cabe hacer a estas declaraciones es la ausencia total de una mínima alusión a las competencias que, según acabamos de ver, la legislación de régimen local reserva a los Entes Locales. Al margen de este injustificable silencio, la jurisprudencia a que alude uno los párrafos transcritos fue sentada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 1/1986, de 10 de enero (fundamento jurídico 3.^o). En

24. *Plan General del Deporte de Andalucía*, BOJA núm. 64, de 1 de abril de 2004, pág. 8103.

ella se afirma que con independencia de que una Comunidad Autónoma tenga competencias en materia deportiva al albur de su respectivo Estatuto de Autonomía –cosa que se da en todas ellas, según hemos constatado– “no es menos cierto que estas competencias, como cualesquiera otras de las que ostente, no pueden desplegarse sobre entes que, como en este caso ocurre, existen y desarrollan sus actividades en un ámbito nacional sustraído ya al ejercicio de las potestades autonómicas, estando la autonomía constitucionalmente garantizada a las Comunidades Autónomas, al servicio de la gestión de sus intereses propios (art. 137 de la Constitución), limitados *ratione loci* (...), y no siendo desde ella posible, ciertamente, la afectación, como aquí habría de ocurrir, de intereses que son propios del deporte federado español en su conjunto.” Tampoco puede desconocerse la incidencia de esa amplia relación de títulos competenciales exclusivos que ostenta el Estado, en virtud del artículo 149.1 del texto constitucional. Aunque no vayan referidos directamente al ámbito deportivo, todos ellos le afectan en mayor o menor medida, según ha quedado expuesto.

Dentro ya del texto legal, su artículo 2 contiene una invocación a las competencias del Estado, así como a la necesidad de que éste coordine la actuación de las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales:

“Artículo 2. Competencia en materia de deporte

La Administración del Estado ejercerá las competencias atribuidas por esta Ley y coordinará con las Comunidades Autónomas y, en su caso, con las Corporaciones Locales aquellas que puedan afectar, directa y manifiestamente a los intereses generales del deporte en el ámbito nacional.”

En coherencia con las competencias exclusivas autonómicas en materia deportiva, la Ley 10/1990 hace expresa advertencia de que varios de sus preceptos (artículos 14, 15.2 y 3, 16, 17, 18, 71.3 y 4 y 72) sólo tendrán eficacia en defecto de regulación específica de las Comunidades Autónomas, con arreglo a las disposiciones adicionales primera y quinta.

B. Legislación autonómica. El fomento del deporte en la Ley andaluza 6/1998

Con base en los preceptos estatutarios a que ante hemos hecho referencia, las diecisiete Comunidades Autónomas que componen el Estado han aprobado una ley reguladora del deporte dentro de su ámbito territorial. En gráfica descripción de GAMERO CASADO, todas ellas “han dictado leyes de cabecera en la materia, objeto de posteriores desarrollos normativos subordinados, dando lugar a un fabuloso edificio normativo compuesto de diferentes *racimos* (como diría VILLAR PALASI), en una multiplicación que tiende al infinito y es objeto de continuas reformas o de nuevos desarrollos reglamentarios”. De manera que hemos asistido, agrega este autor, “a una especie de *big bang* del Derecho deportivo, a una expansión extraordinaria de un universo normativo que anteriormente se encontraba comprimido en un núcleo duro y compacto, propio y exclusivo del Estado”²⁵.

25. Cfr. GAMERO CASADO, E., “Derecho deportivo y Derecho autonómico”, en AAVV (Directores I. Jiménez Soto y E. Arana García), *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, Junta de Andalucía, Consejería

En el cuadro que sigue recogemos los textos con rango legal vigentes en el momento de redactar estas líneas.

LEGISLACIÓN AUTONÓMICA SOBRE EL DEPORTE

Andalucía.– Ley 6/1998, de 14 de diciembre, del Deporte.

Aragón.– Ley 4/1993, de 16 de marzo, del Deporte de Aragón.

Canarias.– Ley 8/1997, de 9 de julio, canaria del Deporte.

Cantabria.– Ley 2/2000, de 3 de julio, del Deporte.

Cataluña.– Decreto Legislativo 1/2000, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto único de la Ley del deporte.

Castilla-La Mancha.– Ley 1/1995, de 2 de marzo, del deporte en Castilla-La Mancha.

Castilla y León.– Ley 2/2003, de 28 de marzo, del Deporte de Castilla y León.

Comunidad de Madrid.– Ley 15/1994, de 28 de diciembre, del Deporte de la Comunidad de Madrid.

Comunidad Valenciana.– Ley 4/1993, de 20 de diciembre, del Deporte.

Extremadura.– Ley 2/1995, de 6 de abril, del Deporte de Extremadura.

Galicia.– Ley 11/1997, de 22 de agosto, General del Deporte de Galicia.

Islas Baleares.– Ley 14/2006, de 17 de octubre, del Deporte de las Illes Balears.

La Rioja.– Ley 8/1995, de 2 de mayo, del deporte de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

Navarra.– Ley Foral 15/2001, de 5 de julio, del Deporte de Navarra.

País Vasco.– Ley 14/1998, de 11 de junio, del Deporte.

Principado de Asturias.– Ley 2/1994, de 29 de diciembre, del deporte.

Región de Murcia.– Ley 2/2000, de 12 de julio, del Deporte de la Región de Murcia.

Con independencia de las numerosas alusiones que haremos después a la Ley andaluza del Deporte y de los principios rectores de su artículo 2 que antes hemos reproducido, mencionaremos ahora dos aspectos concretos de la misma.

El primero de ellos es la precisa y minuciosa delimitación de las competencias respectivas de la Comunidad Autónoma y las Entidades Locales que se realiza en el seno de este texto legal. El artículo 6 de la Ley 6/1998 enumera un extenso listado [desde la letra a) a la letra v)] de las competencias que corresponden a la Administración autonómica. Destacamos, por su carácter más general, aquellas atribuciones que están más directamente relacionadas con la cuestión central de este estudio:

de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, pág. 108, trabajo donde el autor realiza una clarificadora visión panorámica de legislación deportiva autonómica.

- a) La formulación de la política deportiva de la Comunidad Autónoma.*
- b) La planificación y organización del sistema deportivo.*
- c) La definición de las directrices y programas de la política de fomento y desarrollo del deporte en sus distintos niveles.*
- d) La elaboración y aprobación del Plan General del Deporte.*
- (...)*
- g) La planificación de las instalaciones deportivas y la construcción y, en su caso, gestión de equipamientos deportivos propios, así como fomentar y colaborar en la construcción de las pertenecientes a otras Administraciones o entidades de la Comunidad Autónoma de Andalucía.*
- (...)*
- m) El impulso del deporte y de los deportistas andaluces de alto nivel y de alto rendimiento, así como el control y la tutela del deporte de alto rendimiento que pueda generarse en Andalucía.*
- (...)*
- s) La coordinación de las actuaciones deportivas de las Administraciones públicas y las de éstas con las que realicen las entidades privadas en Andalucía.*
- t) La coordinación con la Administración del Estado.*
- (...)*
- v) La organización por sí, o en colaboración con otras Administraciones y entidades, de eventos deportivos que impliquen beneficios a la Comunidad Autónoma de Andalucía.”*

Por supuesto, dentro de esas directrices de la política de fomento y desarrollo del deporte la Comunidad Autónoma está facultada para adoptar orientaciones de naturaleza tributaria, al objeto de incentivar desde este punto de vista la práctica deportiva mediante el establecimiento de beneficios o incentivos fiscales en aquellos tributos sobre los que tenga atribuidas competencias normativas.

En cuanto a las Entidades Locales, el artículo 7 de la Ley lleva a cabo asimismo una detallada identificación de sus atribuciones competenciales. De nuevo, reproducimos las más significativas desde el punto de vista que aquí nos interesa.

“1. Sin perjuicio de las competencias de la Administración de la Junta de Andalucía y atendiendo al principio de coordinación interadministrativa, las entidades locales ejercerán por sí o asociadas, de conformidad con la presente Ley, con lo establecido en la legislación básica sobre régimen local y con la legislación de Andalucía sobre régimen local, las siguientes competencias y funciones:

- a) La promoción del deporte, especialmente del deporte de base y deporte para todos.*

b) *La colaboración con las entidades deportivas andaluzas y otros entes públicos y privados para el cumplimiento de las finalidades previstas en esta Ley.*

c) *La organización y, en su caso, autorización de manifestaciones deportivas en su territorio, especialmente las de carácter popular.*

(...)

e) *La colaboración en la formulación de los instrumentos de planificación del sistema deportivo.*

f) *La construcción, mantenimiento y gestión de instalaciones deportivas, de acuerdo con el Plan Director de Instalaciones Deportivas de Andalucía, así como la gestión y mantenimiento de las instalaciones de su titularidad y de las cedidas por la Comunidad Autónoma, en los términos que en cada caso se establezca.*

(...)

II) *Cualesquiera otras que les sean atribuidas o delegadas de conformidad con el ordenamiento jurídico.”*

Por otro lado, la importancia de la Administración deportiva local es subrayada en el *Plan General del Deporte de Andalucía* al hilo del diagnóstico de la situación del sector en la Comunidad Autónoma²⁶:

“El papel de los municipios, en calidad de administración más próxima a los ciudadanos, es el de agente promotor y garantizador de la práctica deportiva, con el apoyo de los niveles superiores de la administración y haciendo de la cooperación con el entramado social deportivo el eje de su actuación política.

Buena parte de la oferta deportiva actual, y de la financiación del deporte, así como su popularización, hasta las cotas de práctica que hoy en día existen, han sido promovidas por los entes locales. Además, gran parte del sistema deportivo actual se establece en torno a la organización territorial local que conforma, fundamentalmente, el municipio, la comarca y la provincia.

El deporte, con el modelo definido hasta ahora, ha contribuido a mejorar el prestigio y las señas de identidad de los municipios.

Así, lo que el deporte es hoy se le debe en gran medida al papel que han jugado las organizaciones deportivas locales durante el último cuarto de siglo pasado, coincidiendo con los Ayuntamientos democráticos.”

El artículo 8.1 de la propia Ley, relativo a la financiación autonómica destinada a este sector, impone a la Administración de la Junta de Andalucía el deber de colaborar *“financieramente con las entidades locales para el cumplimiento de sus funciones en relación con el objeto de esta Ley.”* No resulta en modo alguno superflua esta norma, dado el protagonismo que hemos visto que deben asumir las Entidades Locales con relación a las actividades e instalaciones deportivas. No obstante, hay que reconocer,

26. Plan General del Deporte de Andalucía, BOJA núm. 64, de 1 de abril de 2004, pág. 8237.

según precisa JIMÉNEZ BONILLA, que constituye “una declaración general que en principio carece, por sí sola, de relevancia práctica, sin perjuicio del valor programático que de su propia inclusión en el cuerpo legal se deriva; de la simple lectura del precepto no se desprende qué modelo de financiación autonómica de las competencias locales en materia de deporte se pretende establecer por el legislador andaluz.” Se realiza, como aclara a renglón seguido este mismo autor, “una declaración genérica de colaboración financiera autonómica huérfana de cualquier rasgo que pueda indicar el modelo a seguir”²⁷. En la práctica, el soporte financiero prestado por la Administración autonómica a las competencias locales en materia deportiva viene materializándose en forma de financiación afectada, a través de programas específicos de subvenciones y de convenios de colaboración como los previstos en el artículo 50.5 de la propia Ley, dirigidos a la cesión a las Entidades Locales de la titularidad de las instalaciones deportivas cuya construcción sea financiada total o parcialmente por la Junta sobre terrenos de titularidad de éstas.

El otro punto que queremos destacar es el capítulo V de su título IV, que lleva precisamente por rúbrica *Del fomento del deporte*. Dicho capítulo está compuesto por dos preceptos, que reproducimos a renglón seguido, sin perjuicio de que más adelante volvamos sobre ellos.

“Artículo 46. Subvenciones y premios.

- 1. La Administración de la Junta de Andalucía fomentará el deporte, en las condiciones que reglamentariamente se establezca, mediante un régimen de ayudas y subvenciones dentro de las disponibilidades presupuestarias.*
- 2. Periódicamente la Administración de la Junta de Andalucía concederá premios y honores a las personas y entidades, públicas y privadas, que se hayan distinguido en la promoción del deporte.”*

“Artículo 47. Patrocinio deportivo.

- 1. La Administración de la Junta de Andalucía promocionará el patrocinio deportivo como forma de colaboración del sector privado en la financiación del deporte. A los efectos de esta Ley, se entiende por patrocinio deportivo el contrato de patrocinio publicitario en el que el patrocinado es un equipo, un deportista, una actividad o una instalación deportiva.*
- 2. Como instrumento de promoción del patrocinio deportivo se creará un censo de patrocinadores al que podrán acceder las personas físicas y jurídicas, públicas y privadas, que hayan colaborado de manera significativa en la promoción del deporte mediante su patrocinio.*

Reglamentariamente se establecerá el régimen jurídico del censo de patrocinadores, previendo su adecuada difusión tanto en boletines oficiales como en los medios de comunicación social.

27. Cfr. JIMÉNEZ BONILLA, J., “La financiación autonómica andaluza a las entidades locales en materia de deporte: un análisis de la Ley 6/1998, de 14 de diciembre, del Deporte”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 13, 2005, pág. 392.

3. El patrocinio deportivo tendrá como límite la prohibición de publicidad de bebidas alcohólicas y del tabaco en las actividades deportivas en las que participen mayoritariamente deportistas menores de dieciocho años.”

6. Conclusión y propuesta

El deporte es, sin duda, un claro exponente del llamado federalismo cooperativo, en el sentido de que estamos en presencia de un ámbito de la realidad social, económica y jurídica en el que se produce una confluencia de competencias del Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales.

El Estado se encuentra habilitado para intervenir en este sector no sólo porque ello está justificado con base en varios de los títulos competenciales exclusivos del artículo 149.1, sino también porque sólo él puede acometer de forma coordinada aquellas actuaciones normativas o administrativas que tengan un campo supraautonómico de aplicación.

Lo anterior no impide que las Comunidades Autónomas gocen de un especial protagonismo de cara a hacer efectivo el mandato del artículo 43.3 de nuestra Norma Fundamental, dado que todas ellas han asumido competencias exclusivas, de regulación y ejecución, en la materia. En uso de tales competencias cada Comunidad Autónoma dispone de un amplio abanico de posibilidades para adoptar medidas de apoyo y fomento a la práctica deportiva.

Debemos insistir en que el artículo 43.3 de la Constitución, al encargar a los poderes públicos el fomento del deporte, exige actuaciones equilibradas en los ámbitos deportivos profesionales y de base, cuestión que es importante tener en cuenta a la hora de diseñar posibles políticas públicas de protección de estas actividades. En particular, en el caso de la Comunidad Autónoma de Andalucía debe tenerse presente especialmente el amplio contenido del artículo 2 de la Ley 6/1998, del Deporte y el abanico de actuaciones que exige y permite su cumplimiento (§ 1).

En cuanto a los municipios, su cercanía a los ciudadanos los convierte en un ámbito de gobierno especialmente idóneo para acometer determinadas tareas de apoyo a la actividad deportiva, tal y como pone de relieve la legislación de régimen local. Para ello habrán de contar en muchos casos con el apoyo y asistencia tanto de las Diputaciones Provinciales, como principales entes locales de ámbito supramunicipal, como de las Comunidades Autónomas, de manera que llamamos la atención sobre la necesidad de colaboración de las diferentes Administraciones (§ 2).

III. ACCIONES PÚBLICAS EN MATERIA FINANCIERA PARA EL FOMENTO DEL DEPORTE

1. Actividad financiera pública y fomento del deporte



Cualquier iniciativa que emprenda un ente público en orden a dar cumplimiento al imperativo del artículo 43.3 de la Constitución ha de tener una incidencia sobre su Hacienda, entendida ésta como el “conjunto de derechos y de obligaciones de contenido económico” cuya titularidad corresponda a una Administración y a sus organismos autónomos (artículo 5.1 Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria). Esto es algo tan evidente que no requiere más explicación.

Es sabido, por otro lado, que la actividad financiera consiste en un conjunto de actuaciones que llevan a cabo los entes públicos con una doble finalidad: realización de gastos para el cumplimiento de las funciones que el ordenamiento les asigna, de una

parte, y obtención de los ingresos necesarios para la financiación de tales gastos, de otra. Tiene, por consiguiente, dos vertientes claramente diferenciadas: gastos públicos e ingresos públicos.

Pues bien, las medidas de apoyo financiero al deporte pueden articularse por cualquiera de esos dos flancos, según se aprecia en el cuadro que abre este apartado. Será el criterio político imperante en cada momento el que opte por dar prioridad a uno de ellos, atendiendo claro está a razones de eficacia, eficiencia y economía, como reclaman los artículos 31.2 y 103.1 de la Constitución.

2. Ayudas financieras directas: gastos públicos. Las subvenciones

Los gastos que hagan las Administraciones estatal, autonómicas y locales con cargo a sus propios presupuestos, a través de programas específicos orientados a la realización de obras o infraestructuras vinculadas al deporte, la prestación de servicios públicos o la realización de actividades relacionadas con el sector contribuyen, sin duda alguna, al desarrollo y expansión de la actividad deportiva. Basta con comprobar las sustanciosas cuantías que se destinan a estos fines cada ejercicio en los presupuestos de los organismos competentes (Ministerio de Educación y Ciencia, Consejerías de las Comunidades Autónomas y órganos correspondientes de los Ayuntamientos y Diputaciones).

No obstante, las ayudas en especie y las ayudas financieras directas son, tal vez, la dimensión más perceptible para los agentes que operan en el mundo deportivo, por cuanto conllevan un flujo de bienes y servicios o de fondos procedentes de las arcas públicas. Sin perjuicio de que no sea este el objeto de nuestro estudio, basta con repasar el articulado de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, para identificar algunas de las modalidades más relevantes de este tipo de ayudas.

Por supuesto, sobresalen las subvenciones, conforme al concepto que de ellas proporciona el artículo 2.1 de la citada Ley. Se definen como toda disposición dineraria realizada por la Administración General del Estado, las Entidades Locales, las Comunidades Autónomas y los organismos y demás entidades de Derecho Público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de esas Administraciones públicas –siempre que en este último supuesto el otorgamiento de los fondos sea consecuencia del ejercicio de potestades administrativas–, que cumpla tres requisitos:

- a) Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.*
- b) Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.*
- c) Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública.*

Evidentemente, estas exigencias se cumplen en múltiples convocatorias de subvenciones que vienen funcionando desde hace años con fines de promoción del deporte, fundamentalmente en su modalidad aficionada o de base²⁸.

Pero junto a la técnica subvencional existen, asimismo, otros instrumentos que permiten el trasvase de fondos o la transferencia de bienes y servicios hacia las personas y entidades ligadas a la práctica deportiva. La propia Ley 38/2003 alude a algunas de ellas:

- Ayudas en especie, en forma de entregas gratuitas de bienes y derechos (disposición adicional quinta).
- Créditos concedidos por las Administraciones públicas a particulares sin interés o con interés inferior al de mercado, que se regirán por su normativa específica y, en su defecto, por las prescripciones de esa Ley *“que resulten adecuadas a la naturaleza de estas operaciones, en particular, los principios generales, requisitos y obligaciones de beneficiarios y entidades colaboradoras, y procedimiento de concesión”* (disposición adicional sexta).
- Premios educativos, culturales, científicos o de cualquier otra naturaleza, cuyo otorgamiento deberá ajustarse a la Ley de Subvenciones *“salvo en aquellos aspectos en los que, por la especial naturaleza de las subvenciones, no resulte aplicable”* (disposición adicional décima).

En el caso de Andalucía, ya hemos visto que el artículo 46 de su Ley del Deporte prevé el fomento de esta actividad a través de un régimen de ayudas y subvenciones dentro de las disponibilidades presupuestarias, así como mediante la concesión periódica de premios y honores a las personas y entidades, públicas y privadas, que se hayan distinguido en su promoción. Por supuesto, cuando se trate de ayudas y subvenciones finalistas habrá que observar la lógica restricción que impone el propio texto legal en su artículo 8.2:

“Toda concesión de subvenciones y ayudas con cargo a los presupuestos de la Comunidad Autónoma de Andalucía estará condicionada al cumplimiento de las previsiones de los planes y programas previstos en esta Ley.”

A nivel comunitario, la importancia de la financiación pública del deporte se ha subrayado también en el reciente *Libro Blanco del Deporte*, ya citado. La postura de la Comisión Europea a este respecto se aprecia con claridad en las siguientes palabras²⁹:

“Las organizaciones deportivas cuentan con numerosas fuentes de ingresos, como las tarifas de los clubes y la venta de entradas, la publicidad y la esponsorización,

28. En el caso de la Comunidad Autónoma de Andalucía puede verse la Orden de 9 de noviembre de 2006, por la que se establecen las bases reguladoras de la concesión de subvenciones en materia de Deporte. En ella se distinguen hasta siete modalidades de actuación diferentes: Modalidad 1 (IED)-Infraestructuras y Equipamientos Deportivos; Modalidad 2 (FDF)-Fomento del Deporte Federado; Modalidad 3 (FDU)-Fomento del Deporte Universitario; Modalidad 4 (FDL)-Fomento del Deporte Local; Modalidad 5 (PCO)-Participación en competiciones oficiales; Modalidad 6. (IMD)-Investigación en el ámbito de la Medicina del Deporte; y Modalidad 7 (FMD)-Formación en materia de deporte.

29. *Op. cit.*, pág. 13.

los derechos de difusión, la redistribución de ingresos en el seno de las federaciones deportivas, el merchandising, la financiación pública, etc. Sin embargo, algunas organizaciones deportivas pueden acceder mucho más fácilmente que otras a los recursos procedentes de los operadores económicos, si bien en algunos casos existe un sistema de redistribución que funciona bien. En el deporte de base, la igualdad de oportunidades y el acceso libre a las actividades deportivas sólo puede garantizarse mediante una fuerte participación pública. La Comisión entiende la importancia de la financiación para el deporte de base y el deporte para todos, y está a favor de que dicha financiación se conceda de conformidad con la legislación comunitaria.”

También la ya citada *Carta Europea del Deporte* se ocupa de la financiación en su artículo 12:

“Se aportarán ayudas adecuadas, así como recursos procedentes de los fondos públicos (de las administraciones central, regional y local), para hacer posible el logro de los fines y objetivos de la presente Carta. Se fomentará la ayuda financiera al deporte con un carácter mixto –público y privado–, así como la capacidad del sector deportivo para generar por sí mismo los recursos financieros necesarios para su desarrollo.”

3. Ayudas financieras indirectas: ingresos públicos. Los tributos

Sin comportar una generación inmediata de gasto público, los auxilios financieros a las personas y entidades relacionadas con el deporte pueden llegar también por una vía indirecta; más concretamente, en forma de disminución de la carga tributaria que han de soportar, por mor del artículo 31.1 del texto constitucional, en cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos *“de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*.

Aquí entran en escena los beneficios o incentivos fiscales, a modo de exenciones totales o parciales, temporales o permanentes, del pago de determinados tributos con el fin de favorecer conductas que ayuden al fin constitucional señalado.

El artículo 22 de la Ley General Tributaria nos define el concepto de exención tributaria con una fórmula bien sintética:

“Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.”

El establecimiento de beneficios fiscales es un aspecto que el artículo 133.3 de la Constitución reserva a la ley: *“Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”*. En coherencia con este postulado, el artículo 8.d) de la Ley General Tributaria dispone que se regularán en todo caso por ley el *“establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales”*.

Comprender en su plenitud esta dimensión del instrumento tributario como elemento al servicio de las políticas públicas en materia deportiva demanda, no obstante, una explicación adicional sobre el concepto de extrafiscalidad.

A. La utilización de los tributos con fines extrafiscales. Fundamento

Según proclama el artículo 2.1 de la Ley General Tributaria, los tributos constituyen, en su condición de principal fuente de ingresos del sector público, *“prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”*. Este precepto legal deja pues sentado con claridad meridiana que su objetivo prioritario es de carácter fiscal o contributivo, por cuanto todo tributo se encamina, por su propia naturaleza y razón de ser, a la obtención de ingresos para subvenir o financiar los gastos públicos.

Sin embargo, el funcionamiento de los sistemas tributarios modernos se desarrolla de forma bastante más compleja, tanto en nuestro país como en los de nuestro entorno más próximo. Hace bastante tiempo que dejó de regirse estrictamente por el postulado clásico de la neutralidad. El ordenamiento tributario ofrece en la actualidad otras perspectivas y matices diversos, que rebasan con creces los estrechos dominios de lo estrictamente fiscal. Más allá de su intrínseca misión recaudatoria, el tributo también se concibe hoy en día como un instrumento que puede coadyuvar con eficacia al logro de objetivos extrafiscales, al servicio de políticas y fines económicos y sociales previstos en nuestra Constitución; entre ellos, claro está, figura el deporte. Así lo reconoce de modo global el citado artículo 2.1 de la Ley General Tributaria, cuando en su segundo párrafo añade una importante matización:

“Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.”

Esto se conoce, desde una perspectiva técnica, como función extrafiscal del tributo. La Constitución Española de 1978 no hace ninguna referencia expresa a ella cuando establece en su artículo 31.1 el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con la capacidad económica o riqueza de cada uno, *“mediante un sistema tributario justo”*. Allí sólo se contempla el tributo en su sentido estricto de canal para alimentar la Hacienda Pública. Pero esto no ha sido obstáculo para que Tribunal Constitucional haya admitido de modo reiterado y constante la utilización del tributo con fines extrafiscales. Ya en la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo (fundamento jurídico 13), al resolver la constitucionalidad del Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas creado por la Ley del Parlamento de Andalucía 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria, adoptó una posición inequívoca a este respecto:

“Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse direc-

tamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados.”

La función extrafiscal se infiere, de acuerdo con este pronunciamiento, de los principios rectores de la política social y económica que recogen los artículos 39 a 52 del texto constitucional, cuyo reconocimiento, respeto y protección ha de inspirar la actuación de los poderes públicos (artículo 53.3). Como tales figuran, entre otros, la protección de la familia (artículo 39), el progreso social y económico (artículo 40), la conservación del medio ambiente (artículo 45), la conservación y enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico (artículo 46), el acceso de los ciudadanos a una vivienda digna y adecuada (artículo 47) o la protección de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos y de la tercera edad (artículos 48 y 49). Y, sobre todo, en lo que aquí nos incumbe: la promoción del deporte (artículo 43.3).

Como han explicado CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES, el sistema tributario ha de servir no sólo a sus propios objetivos, sino también a los que con carácter general fija la Constitución; no es una realidad aislada, “sino que se zambulle en el sistema jurídico general que dibuja la Constitución y, por tanto, debe respetar los objetivos que ésta marca”³⁰. Entre esos fines se encuentra, por supuesto, el fomento de la actividad deportiva. Dicho con otras palabras del primero de esos autores, “el sistema tributario debe tener en cuenta la obligación de fomento del deporte que proclama el artículo 43.3 de la Constitución. No de cualquier deporte, sino (...) del llamado deporte popular y de la educación física”³¹.

En la posterior Sentencia 186/1993, de 7 de junio (fundamento jurídico 4.º), el Tribunal Constitucional ha ratificado este planteamiento al dictaminar la constitucionalidad del Impuesto sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento, creado por Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo, sobre la Dehesa en Extremadura:

“(…) es indiscutible, de acuerdo con las consideraciones expuestas en el fundamento jurídico 13 de la STC 37/1987, que constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal”.

Y con carácter más general, la Sentencia 134/1996, de 22 de julio (fundamento jurídico 6.º.B), pronunciamiento referido a la regulación de las exenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, declara lo siguiente:

“La sujeción al impuesto, sin embargo, no implica necesariamente el nacimiento de la obligación tributaria. La Ley, en efecto, puede, en ocasiones, «declarar la exoneración de determinadas rentas cuando exista la oportuna justificación» (STC 214/1994, fundamento jurídico 7); excepciones al deber de contribuir establecido en el art. 31.1 C.E. que pueden tener su fundamento, bien en la consecución de finalidades extrafiscales o de estímulo de ciertas actividades –siempre que tales

30. CAZORLA PRIETO, L. M., y CORCUERA TORRES, A., “Los Impuestos...”, *op. cit.*, pág. 44.

31. CAZORLA PRIETO, L. M., “Consideraciones sobre el tratamiento...”, *op. cit.*, pág. 190.

objetivos, «sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza» (STC 37/1987, fundamento jurídico 13)–, bien en la realización efectiva del principio de capacidad económica que debe inspirar el sistema tributario en su conjunto”.

En suma, el aparente distanciamiento que media, *a priori*, entre el mundo del deporte y el sistema tributario queda desmentido a partir del momento en que se toma en consideración que el tributo, junto a una función esencial de carácter fiscal, puede asumir igualmente otra función eventual de carácter extrafiscal. En el caso que nos ocupa, esta posibilidad se sustanciará en el empleo de la política tributaria como una vía para incentivar, promover y facilitar, desde un punto de vista económico, la práctica del deporte, aliviando en la medida de lo posible la carga o sacrificio que comporta el pago de cualquier tributo³².

Por añadidura, tampoco debe minusvalorarse la visión del deporte como una actividad a tutelar en cuanto elemento generador de actividad económica y de empleo. A esta perspectiva alude con claridad el *Libro Blanco sobre el Deporte* en los siguientes términos³³:

“Pese a que, en general, fiables y comparables sobre el peso económico del deporte, su importancia viene confirmada por estudios y análisis de las cuentas nacionales, del aspecto económico de los acontecimientos deportivos de gran envergadura y de los costes de la inactividad física, que incluyen los relativos al envejecimiento de la población. Un estudio presentado durante la presidencia de Austria en 2006 sugería que, en 2004, el deporte, en un sentido amplio, generó un valor añadido de cuatrocientos siete mil millones de euros, es decir, el 3,7 % del PIB de la UE, y dio trabajo a quince millones de personas, es decir, el 5,4 % de la mano de obra. Esta contribución del deporte debería ser más visible y debería tenerse en cuenta en las políticas de la UE.”

B. Función extrafiscal de los tributos, poder tributario y competencia en materia de deporte de las Comunidades Autónomas

Con anterioridad hemos comprobado que las Comunidades Autónomas ostentan competencias exclusivas en materia de deporte a tenor del artículo 148.1.19.^a de la Constitución y de sus correspondientes Estatutos de Autonomía, sin perjuicio de las competencias reservadas al Estado ex artículo 149 del texto constitucional.

Tal atribución competencial a favor de las Comunidades Autónomas no resulta baladí desde la perspectiva del posible empleo de los tributos con fines extrafiscales de promoción deportiva por parte de aquéllas. Es cierto que estos entes territoriales están

32. La importancia de la perspectiva fiscal en el fomento del deporte es destacada por GARCÍA GÓMEZ, A., PALÁ LAGUNA, R., TEJEDOR BIELSA, J. C., y VALLEJO DACOSTA, R., “Informe para una política autonómica de apoyo al deporte”, *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 10, 1998, págs. 297-298.

33. *Op. cit.*, págs. 11-12.

facultados por el artículo 133.2 de la Norma Fundamental para establecer y exigir tributos. Y también lo es que hoy en día pueden regular aspectos importantes no sólo de sus propios impuestos, sino también de algunos impuestos estatales cuya recaudación les ha sido cedida total o parcialmente. Es paradigmático el ejemplo del IRPF, donde pueden aprobar sus propias deducciones de la cuota tributaria dentro de ciertos límites. Pero estos puntos de apoyo no ampararían, por sí solos, la adopción de medidas normativas de índole extrafiscal respecto del deporte por las Comunidades Autónomas si carecieran de competencias materiales en este ámbito.

En efecto, como ha destacado la doctrina³⁴, existe una necesaria vinculación entre competencias materiales asumidas por las Comunidades Autónomas y las medidas tributarias con fines extrafiscales que puedan dictar. Para la legítima adopción de estas últimas han de ser titulares de la correspondiente competencia material.

En este sentido, la posibilidad de que las Comunidades Autónomas utilicen su potestad tributaria para la consecución de fines extrafiscales ha sido confirmada por el Tribunal Constitucional en las ya citadas Sentencias 37/1987 (fundamento jurídico 13.º), y 186/1993, de 7 de junio (fundamento jurídico 4.º), entre otras. En el primer pronunciamiento el Tribunal dejó bien clara la siguiente premisa:

“(…) ni en la Constitución ni en la LOFCA existe precepto alguno que prohíba a las CCAA actuar su potestad tributaria –y, en concreto, su potestad de imposición– en relación con la consecución de objetivos no fiscales. Antes bien, la Constitución concede autonomía financiera a las Comunidades Autónomas «para el desarrollo y ejecución de sus competencias» (art. 156.1), lo que permite admitir la facultad de aquéllas para utilizar el instrumento fiscal –como parte integrante de su autonomía financiera– en la ejecución y desarrollo de todas las competencias que hayan asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía y respecto de las cuales dicha utilización sea necesaria”.

Sirva esta breve explicación para recalcar que no hay ningún obstáculo de orden constitucional para que una Comunidad Autónoma pueda elegir apoyar el deporte a través del establecimiento de beneficios fiscales en alguno o algunos de los tributos que financian su Hacienda, ya sean propios o cedidos total o parcialmente por el Estado, si tal cesión implica la atribución de facultades normativas de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

De hecho así lo prevén algunos de los textos legales autonómicos sobre el deporte. El mejor exponente es, sin duda, el artículo 8 de la Ley 11/1997, de 22 de agosto, General del Deporte de Galicia:

34. Véase, por todos, ADAME MARTÍNEZ, F. D., *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996, págs. 79-80.

“La Administración autonómica procurará las condiciones necesarias para aplicar las máximas ventajas fiscales en el ámbito de la Comunidad Autónoma a las entidades que realicen actividades de promoción deportiva.”

Bastante menos comprometido se muestra el artículo 3.2.t) del Texto Único de la Ley del Deporte de Cataluña (Decreto Legislativo 1/2000, de 2 de julio), que se contenta con instar a la Generalidad a fomentar que los organismos competentes establezcan bonificaciones, beneficios y exenciones tributarias para favorecer el desarrollo del deporte. Con análoga fórmula se expresa el artículo 5.t) de la Ley 14/2006, de 17 de octubre, del Deporte de las Islas Baleares.

C. Función extrafiscal de los tributos, poder tributario y competencia en materia de deporte de los Entes Locales

Aunque no vaya a ser propiamente objeto de nuestro estudio, haremos por último una breve referencia a la posibilidad de conectar la idea de extrafiscalidad con el deporte en el ámbito de la tributación local.

Ya hemos constatado que la legislación de régimen local otorga a municipios y provincias competencias directa o indirectamente ligadas al deporte. Por otro lado, el artículo 133.2 de la Constitución le reconoce, al igual que a las Comunidades Autónomas, la potestad para establecer y exigir tributos. No obstante, tal potestad tiene un alcance más limitado que la de aquéllas, por exigencia principalmente del principio de reserva de ley en materia tributaria que dimana del artículo 31.1 del texto constitucional. Las Corporaciones Locales no tienen atribuida potestad legislativa, sino reglamentaria, por lo cual se plantea un problema de articulación entre su poder tributario y dicha reserva de ley. Por consiguiente, únicamente están facultadas para regular sus tributos a través de ordenanzas (las llamadas ordenanzas fiscales) en desarrollo de una ley previa que le autorice a ello.

Fiel reflejo de ese esquema es, respecto de los beneficios fiscales aplicables en los tributos locales, el artículo 9.1 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Contiene una afirmación categórica en su primer párrafo, seguida de una ligera matización en el segundo:

“1. No podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales.

No obstante, también podrán reconocerse los beneficios fiscales que las entidades locales establezcan en sus ordenanzas fiscales en los supuestos expresamente previstos por la Ley. En particular, y en las condiciones que puedan prever dichas ordenanzas, éstas podrán establecer una bonificación de hasta el cinco por ciento de la cuota a favor de los sujetos pasivos que domicilien sus deudas de vencimiento periódico en una entidad financiera, anticipen pagos o realicen actuaciones que impliquen colaboración en la recaudación de ingresos.”

En consecuencia, la opción de que los Entes Locales aprueben exenciones o bonificaciones respecto de sus tributos propios, en este caso con el fin de promover el deporte, está supeditada a que la legislación sobre Haciendas locales les faculte para ello. En teoría, siempre que se contase con el respaldo legal, no habría ningún impedimento para recorrer este camino.

Ahora bien, si repasamos la regulación vigente de los tres grandes impuestos municipales, esto es, los tres de exacción preceptiva en todo el territorio nacional (Impuestos sobre Bienes Inmuebles, Actividades Económicas y Vehículos de Tracción Mecánica) y los dos de exacción potestativa (Impuestos sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, a los que hay que añadir el Impuesto sobre Gastos Suntuarios en su modalidad de gravamen de los cotos de caza y pesca), no está previsto el reconocimiento de ningún beneficio o incentivo fiscal específico para sujetos, actividades, negocios o actos vinculados al mundo del deporte, sin perjuicio de la posibilidad de aplicar las exenciones y bonificaciones contempladas con carácter general cuando resulte procedente. Aunque las últimas reformas legislativas han apuntado de modo inequívoco hacia la senda de incrementar sus facultades normativas en este campo, de momento no tienen abierta la puerta para incentivar fiscalmente la actividad deportiva.

4. Conclusiones y propuestas

La utilización de los tributos con fines extrafiscales no está reconocida de modo expreso en el artículo 31.1 de la Constitución, pero se deduce, tal y como ha reiterado la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, del reconocimiento de los principios rectores de la política social y económica en el capítulo III del título primero de aquélla, entre los cuales hemos visto que se encuentra el fomento del deporte (artículo 43.3).

Uno de los múltiples campos en que puede reflejarse esa idea de la extrafiscalidad es, pues, el deporte. Por tanto, los tres niveles de Hacienda existentes en nuestro país –estatal, autonómica y local– pueden valerse del instrumento tributario para incentivar y facilitar el desarrollo de la actividad deportiva. Este será precisamente el objeto de nuestro estudio, con motivo del cual analizaremos las normas vigentes y formularemos algunas propuestas de modificaciones legislativas.

Pese al intenso proceso de descentralización financiera y fiscal producido en nuestro país durante los últimos años, el Estado sigue conservando, como parte de su competencia exclusiva en materia de Hacienda general (artículo 149.1.14.^a de la Constitución), plena competencia para regular la estructura básica de los pilares centrales de nuestro sistema tributario. Por tal motivo, al diseñar la regulación de tributos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre Patrimonio o el Impuesto sobre el Valor Añadido –en este último caso dentro del margen conferido por la normativa de la Unión Europea– el legislador estatal está facultado para articular medidas que intenten coadyuvar al logro de los fines perseguidos por las políticas públicas en materia deportiva.

Las Comunidades Autónomas, que ostentan competencias exclusivas en materia de deporte, están autorizadas a valerse de esta vía para facilitar ayudas financieras indirectas al sector deportivo en forma de beneficios o incentivos fiscales, dirigidos directamente a los deportistas o a las personas y entidades del sector privado que intervienen en el desarrollo de esta actividad o contribuyen a su financiación. Eso sí, sólo podrán hacerlo respecto de sus propios tributos y de los tributos total o parcialmente cedidos por el Estado respecto de los cuales hayan asumido competencias normativas.

En el caso de Andalucía, sería deseable incluir en la Ley andaluza del Deporte una previsión similar a la recogida en la Ley gallega, en el sentido de plasmar legalmente un compromiso institucional de la Comunidad Autónoma para procurar que determinadas entidades deportivas y los deportistas puedan gozar de las máximas ventajas fiscales dentro de su ámbito territorial (§ 3).

Los Entes Locales también podrían, en teoría, aprobar ayudas financieras de naturaleza tributaria al sector del deporte al regular sus tributos. Sin embargo, su margen de actuación resulta muy estrecho, dado que están supeditados al requisito de que dichas ayudas estén contempladas previamente en la normativa legal sobre Haciendas locales, cosa que no sucede en la actualidad. No obstante, habida cuenta de que se va ampliando el margen de decisión de los Entes Locales, en particular de los municipios, a la hora de conceder beneficios fiscales y las materias a que pueden afectar, debería proponerse la revisión de la actual normativa para prever su otorgamiento en el ámbito del deporte (§ 4).

CAPÍTULO SEGUNDO

LOS AGENTES DEL DEPORTE

SECTOR PÚBLICO Y SECTOR PRIVADO

I. LOS AGENTES DEL DEPORTE: EL SECTOR PÚBLICO

Como paso previo al análisis transversal del régimen tributario de las personas y entidades que participan en el desarrollo de la actividad deportiva, cuestión que abordaremos en capítulos sucesivos, es necesario identificar con exactitud a los que podemos calificar como agentes o sujetos del deporte. Para ello partiremos de una distinción básica, siguiendo la legislación estatal y autonómica en la materia, entre organismos pertenecientes al sector público y personas y entidades que practican o están dedicadas al deporte dentro del sector privado.

1. Administración General del Estado: Consejo Superior de Deportes

De conformidad con el artículo 7 de la Ley 10/1990, la actuación de la Administración General del Estado en el ámbito deportivo corresponde y será ejercida por el Consejo Superior de Deportes. Desde un punto de vista orgánico se trata de un organismo autónomo, adscrito al Ministerio de Educación y Ciencia, regido por un Presidente y una Comisión Directiva.

Ese precepto lo cataloga de modo expreso como un organismo autónomo “*de carácter administrativo*”, pero tal calificación ha perdido virtualidad desde que los artículos 43 y 45 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (conocida comúnmente como LOFAGE) eliminaron la dualidad tradicional entre organismos autónomos administrativos y comerciales, industriales o financieros. Hoy en día se configura, pues, como un organismo autónomo a secas, que se rige por el Derecho administrativo y tiene encomendado “*en régimen de descentralización funcional y en ejecución de programas específicos de la actividad de un Ministerio, la realización de actividades de fomento, prestacionales o de gestión de servicios públicos*” (artículo 45.1 LOFAGE). Confirma esta calificación el artículo 1.1 del Real Decreto 2195/2004, de 25 de noviembre, por el que se regula la estructura orgánica y las funciones del Consejo Superior de Deportes.

El artículo 8 de la Ley detalla las competencias del Consejo Superior. De ellas destacamos, por su conexión con algunos de los temas ya estudiados o que se estudiarán más adelante, las siguientes:

“d) Conceder las subvenciones económicas que procedan, a las Federaciones Deportivas y demás Entidades y Asociaciones Deportivas, inspeccionando y comprobando la adecuación de las mismas al cumplimiento de los fines previstos en la presente Ley.

(...)

h) Actuar en coordinación con las Comunidades Autónomas respecto de la actividad deportiva general, y cooperar con las mismas en el desarrollo de las competencias que tienen atribuidas en sus respectivos estatutos.

i) Autorizar o denegar, previa conformidad del Ministerio de Asuntos Exteriores, la celebración en territorio español de competiciones deportivas oficiales de carácter internacional, así como la participación de las selecciones españolas en las competiciones internacionales.

(...)

m) Autorizar los gastos plurianuales de las Federaciones deportivas españolas en los supuestos reglamentariamente previstos, determinar el destino del patrimonio neto de aquéllas en caso de disolución, controlar las subvenciones que les hubiera otorgado y autorizar el gravamen y enajenación de sus bienes inmuebles, cuando éstos hayan sido financiados total o parcialmente con fondos públicos del Estado.”

Los recursos que tiene adscritos para su financiación son los habituales de los entes integrantes de la denominada Administración institucional. El artículo 11.4 de la Ley procede a su enumeración:

“Los recursos del Consejo Superior de Deportes están constituidos, entre otros, por los siguientes:

a) Las consignaciones económicas que anualmente se incluyan en los Presupuestos Generales del Estado.

b) Los procedentes de las Tasas y Precios Públicos.

c) Las subvenciones otorgadas por las Administraciones y demás entidades públicas.

d) Las donaciones, herencias, legados y premios que le sean concedidos.

e) Los beneficios económicos que pudieran producir los actos que contribuyan a la realización de sus fines y objetivos señalados en la presente Ley.

f) Los frutos de sus bienes patrimoniales.

g) Los préstamos y créditos que obtenga.”

De manera más general, el artículo 8.2 del Real Decreto 2195/2004 dispone que los recursos económicos de este organismo podrán provenir de cualquiera de las fuentes que se mencionan en el artículo 65.1 de la LOFAGE¹.

1. De acuerdo con el artículo 65.1 de la LOFAGE, los recursos económicos de los organismos autónomos puede provenir de las siguientes fuentes: a) Los bienes y valores que constituyen su patrimonio; b) Los productos y rentas de dicho patrimonio; c) Las consignaciones específicas que tuviesen asignadas en

La Presidencia del Consejo Superior de Deportes estará asesorada por la Asamblea General del Deporte, órgano integrado por representantes de las Administraciones estatal, autonómicas y locales, de las federaciones deportivas españolas, las ligas profesionales y de otras instituciones y entidades de carácter deportivo, además de personas de especial cualificación (artículo 86).



PRESUPUESTO DE GASTOS E INGRESOS DEL CONSEJO SUPERIOR DE DEPORTES. EJERCICIO 2007
 Datos en miles de euros

PRESUPUESTO DE GASTOS		PRESUPUESTO DE INGRESOS	
Capítulo 1 Gastos de personal	14.202,17	Capítulo 1 Impuestos directos y cotizaciones sociales	-
Capítulo 2 Gastos corrientes en bienes y servicios	19.483,44	Capítulo 3 Tasas, precios públicos y otros ingresos	746,07
Capítulo 3 Gastos financieros	210,35	Capítulo 4 Transferencias corrientes	113.459,83
Capítulo 4 Transferencias corrientes	89.373,79	Capítulo 5 Ingresos patrimoniales	117,63

los Presupuestos Generales del Estado; d) Las transferencias corrientes o de capital que procedan de las Administraciones o entidades públicas; e) Los ingresos ordinarios y extraordinarios que estén autorizados a percibir, según las disposiciones por las que se rijan; f) Las donaciones, legados y otras aportaciones de Entidades privadas y de particulares; g) Cualquier otro recurso que pudiera serles atribuido.

Capítulo 6 Inversiones reales	28.922,91	Capítulo 6 Enajenación de inversiones reales	-
Capítulo 7 Transferencias de capital	25.286,90	Capítulo 7 Transferencias de capital	51.554,22
Capítulo 8 Activos financieros	4.551,08	Capítulo 8 Activos financieros	16.152,89
Capítulo 9 Pasivos financieros	-	Capítulo 9 Pasivos financieros	-
TOTAL	182.030,64	TOTAL	182.030,64

Fuente: elaboración propia a partir de los datos contenidos en los estados de gastos e ingresos de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007.

2. Administración autonómica de Andalucía

En razón de la finalidad de este estudio no procede abordar una exposición pormenorizada de la estructura de los órganos u organismos vinculados al deporte de las diferentes Administraciones autonómicas. Nos limitaremos, por ello, a identificar mediante una sucinta referencia cuáles son los organismos dependientes de la Junta de Andalucía, con remisión a la normativa de desarrollo correspondiente.

El artículo 9 de la Ley 6/1998 adscribe a la Consejería de la Junta de Andalucía competente en materia de deporte –en la actualidad la Consejería de Comercio, Turismo y Deporte– los órganos siguientes:



El más importante de todos ellos es, sin duda, el Consejo Andaluz del Deporte, órgano consultivo y de asesoramiento de la Administración autonómica en la materia, sin perjuicio de otros órganos consultivos de carácter general de la Administración de la Junta de Andalucía. En él tienen voz representantes de las Entidades Locales, de las entidades deportivas andaluzas, de los usuarios y de las universidades andaluzas.

Consejo Andaluz del Deporte

- Funciones.– Órgano consultivo y de asesoramiento de la Administración de la Junta de Andalucía en materia deportiva.
- Normativa reguladora.– Decreto 143/2003, de 3 de junio, por el que se regula la organización y funcionamiento del Consejo Andaluz del Deporte.

Instituto Andaluz del Deporte

- Funciones.– Órgano que ejerce las competencias de la Consejería sobre formación deportiva y de investigación, estudio, documentación y difusión de las ciencias de la actividad física y el deporte que reglamentariamente se determinen.
- Normativa reguladora.–
 - Decreto 86/1986, de 7 de mayo, por el que se crea el Centro de Investigación, Estudio, Documentación y Difusión del Deporte (en la actualidad Instituto Andaluz del Deporte).
 - Orden de 22 de noviembre de 2002, por la que se regula la composición y funciones del Consejo Asesor del Instituto Andaluz del Deporte.

Comité Andaluz de Disciplina Deportiva

- Funciones.– Superior órgano administrativo de la Junta de Andalucía en el ejercicio de la potestad disciplinaria deportiva en el ámbito territorial de Andalucía y en el control de legalidad sobre los procesos electorales a los órganos de gobierno y representación de las federaciones deportivas andaluzas.
- Normativa reguladora.–
 - Decreto 236/1999, de 13 de diciembre, del Régimen Sancionador y Disciplinario Deportivo.
 - Orden de 6 de marzo de 2000, por la que se dispone la publicación del Reglamento de Régimen Interior del Comité Andaluz de Disciplina Deportiva.

Junta de Conciliación del Deporte Andaluz

- Funciones.– Órgano de conciliación extrajudicial al cual pueden ser sometidas, voluntariamente por las partes, las cuestiones litigiosas surgidas entre los deportistas, técnicos, jueces o árbitros, entidades deportivas andaluzas, sus asociados, y demás partes interesadas.

Centro Andaluz de Medicina del Deporte

- Fines.– Prevención y programación en materia de salud deportiva, control de la aptitud general para el deporte, seguimiento médico del entrenamiento de alto nivel y alto rendimiento, prevención y control de sustancias no autorizadas dirigidas a aumentar artificialmente la capacidad física de los deportistas, así como la promoción del estudio y la investigación en el campo de la medicina deportiva.
- Normativa reguladora.– Real Decreto 224/1999, de 9 de noviembre, por el que se crea el Centro Andaluz de Medicina del Deporte.

En el Presupuesto de la Consejería de Turismo, Comercio y Deporte están contemplados tres Programas de gasto vinculados al ámbito deportivo (función 4.6): *tecnología e infraestructura deportiva* (4.6.A), *actividades y promoción deportiva* (4.6.B) y *centros deportivos* (4.6.C). El volumen de recursos con que están dotados cada uno de tales programas, que ascienden a un importe total de 144.325.805 euros, se refleja en el siguiente cuadro.

**PROGRAMAS DE GASTO EN MATERIA DEPORTIVA. CONSEJERÍA
DE TURISMO, COMERCIO Y DEPORTE. EJERCICIO 2007**
Datos en euros

CAPÍTULOS	Programa Tecnología e infraestructura deportiva (4.6.A)	Programa Actividades y pro- moción deportiva (4.6.B)	Programa Centros deporti- vos (4.6.C)
Capítulo 1 Gastos de personal	3.636.566 €	1.139.790 €	5.298.556 €
Capítulo 2 Gastos corrientes bienes y servicios	4.193 €	4.193 €	2.758.097 €
Capítulo 3 Gastos financieros	10.917 €	-	-
Capítulo 4 Transferencias corrientes	-	26.228.245 €	438.713 €
Capítulo 6 Inversiones reales	42.045.651 €	-	502.909 €
Capítulo 7 Transferencias de capital	54.075.640 €	8.182.335 €	-
Capítulo 8 Activos financieros	-	-	-
Capítulo 9 Pasivos financieros	-	-	-
TOTAL DEL PROGRAMA	99.772.967 €	35.554.563 €	8.998.275 €

Fuente: elaboración propia a partir de los datos contenidos en los cuadros-resumen de la Ley 11/2006, de 27 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2007.

3. Administración local

Para la prestación de servicios públicos relacionados con el deporte que sean de su competencia las Entidades Locales pueden valerse de cualquiera de las formas de gestión enunciadas en el artículo 85 de la Ley de Bases de Régimen Local:

“2. Los servicios públicos de la competencia local podrán gestionarse mediante alguna de las siguientes formas:

A) Gestión directa:

a) Gestión por la propia entidad local.

b) Organismo autónomo local.

c) Entidad pública empresarial local.

d) Sociedad mercantil local, cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local o a un ente público de la misma.

B) Gestión indirecta, mediante las distintas formas previstas para el contrato de gestión de servicios públicos en el artículo 156 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio.”

En materia deportiva suele ser bastante frecuente la existencia de un organismo autónomo con responsabilidad, bajo la forma de instituto, patronato u otra denominación similar. Sirva de ejemplo el Instituto Municipal de Deportes del Ayuntamiento de Sevilla.

II. LOS AGENTES DEL DEPORTE: EL SECTOR PRIVADO

1. Los deportistas

Evidentemente, los primeros y principales protagonistas de la actividad deportiva son las personas físicas que lo practican, esto es, los deportistas, ya sean de base, profesionales, de alto rendimiento o de alto nivel.

A. Ley 10/1990 y normativa de desarrollo

Más allá de las declaraciones genéricas sobre la promoción de la práctica del deporte, especialmente por los jóvenes y minusválidos, la Ley estatal del Deporte centra su atención en los deportistas de alto nivel, que representan a España en las pruebas o competiciones oficiales de carácter internacional. Según el artículo 52, gozarán de esa condición las personas que figuren en las relaciones que anualmente elabora el Consejo Superior de Deportes, en colaboración con las federaciones deportivas españolas y, en su caso, con las Comunidades Autónomas. La confección de tales listas se efectúa de acuerdo con los “*criterios selectivos de carácter objetivo que se determinen*” y, en particular, teniendo en cuenta las circunstancias siguientes:

- “a) Clasificaciones obtenidas en competiciones o pruebas deportivas internacionales.*
- b) Situación del deportista en listas oficiales de clasificación deportiva, aprobadas por las Federaciones internacionales correspondientes.*
- c) Condiciones especiales de naturaleza técnico-deportiva, verificadas por los organismos deportivos.”*

Los artículos 6.2 y 53 dirigen un llamamiento a la Administración General del Estado con el fin de que procure, en colaboración con las Comunidades Autónomas, los medios necesarios para la preparación técnica y el apoyo científico y médico de los deportistas de alto nivel, amén de su incorporación al sistema educativo y su plena integración social y profesional, tanto durante su carrera deportiva como al final de la misma. Para lograr tal objetivo se prevé la adopción de una serie de medidas encaminadas a facilitarles la realización de sus estudios y su incorporación al mercado de trabajo.

Los aspectos descritos del régimen jurídico de los deportistas de alto nivel han sido desarrollados en fechas recientes por el Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y de alto rendimiento, que viene a sustituir al anterior Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel. Su artículo 2.1 define así el deporte de alto nivel:

“A los efectos del presente real decreto, se considera deporte de alto nivel la práctica deportiva que es de interés para el Estado, en tanto que constituye un factor esencial en el desarrollo deportivo, por el estímulo que supone para el fomento del deporte base, y por su función representativa de España en las pruebas o competiciones deportivas oficiales de carácter internacional.”

Los criterios y condiciones que ha de reunir una persona para acceder a la consideración de deportista de alto nivel se detallan en los artículos 3 y 4 del Real Decreto. De ellos nos ocuparemos en otro lugar de este trabajo.

Como novedad se asume ahora en sede reglamentaria una figura, la de los deportistas de alto rendimiento, que no aparece en la Ley 10/1990 pero que sí lo hace desde hace tiempo, según aclararemos de inmediato, en la legislación aprobada por Comunidades Autónomas como la andaluza. Dentro de ella, que implica el derecho a la aplicación de las medidas previstas en el artículo 9 en relación con el seguimiento de los estudios, se incluyen aquellos deportistas con licencia expedida u homologada por las federaciones deportivas españolas que cumplan alguna de las siguientes condiciones:

- a) que hayan sido seleccionados por las diferentes federaciones deportivas españolas, para representar a España en competiciones oficiales internacionales en categoría absoluta, en al menos un de los dos últimos años.*
- b) que hayan sido seleccionados por las diferentes federaciones deportivas españolas, para representar a España en competiciones oficiales internacionales en categorías de edad inferior a la absoluta, en el menos uno de los dos últimos años.*
- c) que sean deportistas calificados como de alto rendimiento o equivalente por las comunidades autónomas, de acuerdo con su normativa. Las medidas de apoyo derivadas de esta condición se extenderán por un plazo máximo de tres años, que comenzará a contar desde el día siguiente al de la fecha en la que la comunidad autónoma publicó por última vez la condición de deportista de alto rendimiento o equivalente del interesado.*
- d) que sigan programas tutelados por las federaciones deportivas españolas en los centros de alto rendimiento reconocidos por el Consejo Superior de Deportes.*
- e) que sigan programas de tecnificación tutelados por las federaciones deportivas españolas, incluidos en el Programa nacional de tecnificación deportiva desarrollado por el Consejo Superior de Deportes.*
- f) que sigan programas de tecnificación tutelados por las federaciones deportivas españolas.*

g) que sigan programas tutelados por las comunidades autónomas o federaciones deportivas autonómicas, en los Centros de tecnificación reconocidos por el Consejo Superior de Deportes.”

El propio precepto aclara a continuación que esas condiciones suponen “*diferentes niveles deportivos*”, de manera tal que los deportistas incluidos en el apartado a) tienen preferencia sobre los del b) en cuanto a la posibilidad de acogerse a las medidas de apoyo, los del b) sobre el c) y así sucesivamente.

B. Ley andaluza 6/1998

La Ley andaluza del Deporte utiliza en sus artículos 33 a 35 dos criterios para clasificar a los deportistas.

a) Deportistas aficionados y profesionales

El artículo 33 de la Ley andaluza del Deporte distingue entre deportistas aficionados y profesionales.

Se entiende por deportistas profesionales aquellas personas en quienes “*concurra la circunstancia de que los ingresos derivados de la prestación de sus servicios personales o profesionales provengan de modo principal, directa o indirectamente, de la práctica del deporte*”. Han de estar federados, considerándose cumplido este requisito cuando se tenga la licencia deportiva expedida por la federación andaluza correspondiente a la modalidad deportiva que practiquen.

b) Deportistas de alto nivel y de alto rendimiento

Los primeros integran una categoría contemplada, como ya hemos visto, en la Ley estatal. La norma autonómica se limita a considerar deportistas andaluces de alto nivel a los que ostenten la condición de andaluces conforme al Estatuto de Autonomía.

Por el contrario, según el artículo 35 de la Ley son deportistas andaluces de alto rendimiento aquellos que figuren en las relaciones que periódicamente elaborará la Consejería competente en colaboración con las federaciones deportivas de ámbito regional. Para acceder a esta calificación se tomarán en consideración, entre otros, los criterios y condiciones que se establecen en el Decreto 434/2000, de 20 de noviembre, sobre el Deporte Andaluz de Alto Rendimiento (artículos 2 a 6), de acuerdo con las directrices mínimas que marca el artículo 35 de la Ley en su apartado 2 al efectuar la remisión a la normativa reglamentaria:

- “a) Clasificaciones obtenidas en competiciones o pruebas deportivas estatales.*
- b) Situación del deportista en las listas oficiales de clasificación deportiva, aprobadas por las federaciones estatales correspondientes.*
- c) Condiciones especiales de naturaleza técnico-deportivas, verificadas por los organismos deportivos.”*

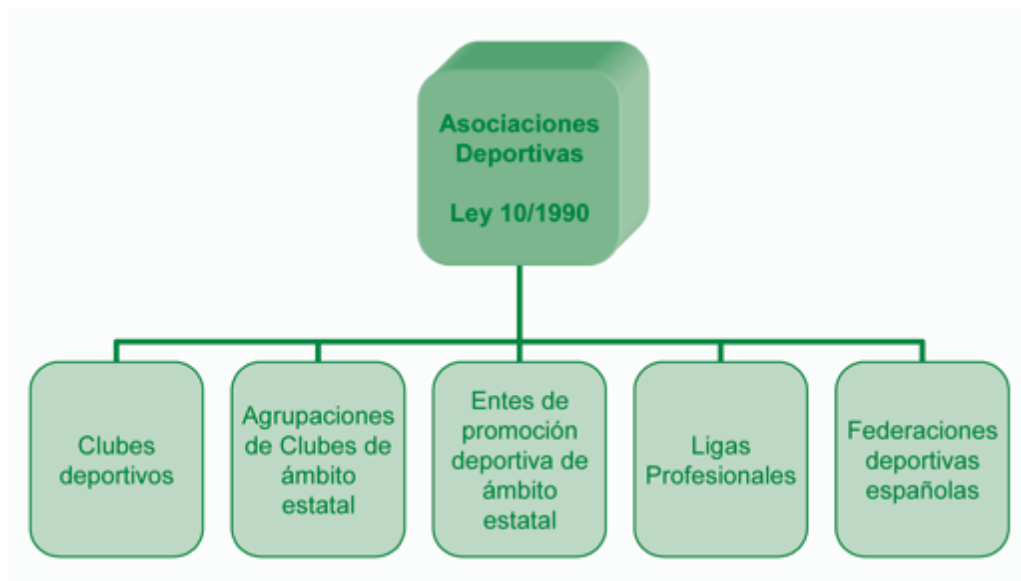
Mientras que el fomento del deporte de alto nivel es una responsabilidad compartida por el Estado y la Comunidad Autónoma, sólo a esta segunda compete el control y la tutela del deporte de alto rendimiento que pueda generarse en Andalucía. Por ello, la Administración autonómica deberá poner en funcionamiento los incentivos y medidas de protección que resulten convenientes: concesión de becas y ayudas económicas, compatibilización de los estudios y la actividad deportiva, inclusión en programas de tecnificación deportiva y planes especiales de preparación, consideración de esa calificación como mérito evaluable para el acceso a puestos de trabajo de la Administración autonómica relacionados con el deporte siempre que esté prevista la valoración de méritos específicos, etc.

2. Entidades deportivas del sector privado según la legislación estatal

A. Tipología de las asociaciones deportivas según la ley 10/1990 y su normativa de desarrollo

En virtud del artículo 1.3 de la Ley 10/1990, el Estado reconocerá y estimulará las acciones organizativas y de promoción que lleven a cabo las llamadas asociaciones deportivas. Éstas pueden definirse como “aquellas entidades de base asociativa que tienen por objeto esencial la autoorganización, el fomento y el apoyo o práctica directa de actividades físico-deportivas y que suponen, en principio, una vinculación estable de personas, físicas o jurídicas, o de ambas para la realización de un objeto o fin común: el deporte, estando sometidas al régimen especial previsto para las mismas en la Ley del Deporte correspondiente” (DE LA IGLESIA PADROS)². Dada su variopinta tipología, el artículo 12.1 de dicho texto legal efectúa una clasificación de las mismas en cinco grupos, según se desprende del cuadro que sigue.

2. DE LA IGLESIA PADROS, E., “Derecho deportivo y Derecho de asociación”, en AAVV (Directores I. Jiménez Soto y E. Arana García), *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, pág. 436.



Aunque no están encuadrados formalmente dentro de las asociaciones deportivas, han de incluirse también dentro de estas entidades los Comités Olímpico y Paralímpico Españoles, a los que luego aludiremos.

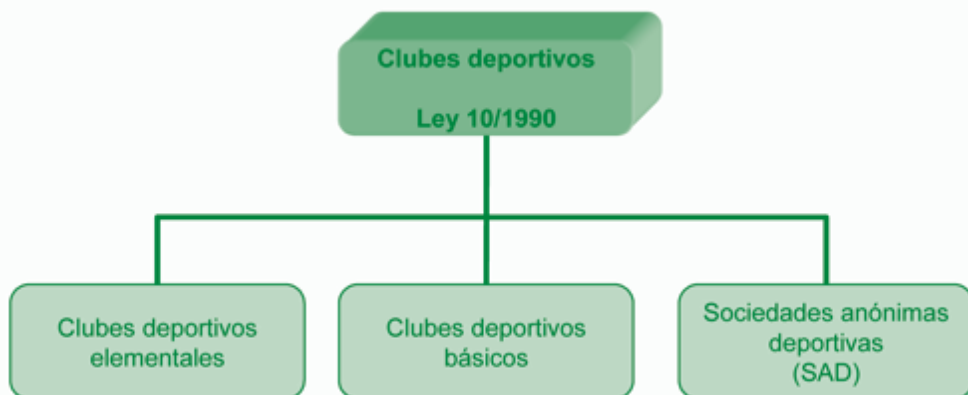
Por otra parte, el artículo 18 se refiere a las entidades con actividad deportiva accesorio. Son aquellas entidades, públicas o privadas, o grupos existentes dentro de las mismas, constituidas conforme a la legislación correspondiente, que podrán acceder al Registro de Asociaciones Deportivas cuando desarrollen actividades deportivas de carácter accesorio respecto de su objeto principal. Para ello deberán otorgar escritura pública ante notario en la que se indique, entre otros extremos, la voluntad de constituir un club deportivo.

B. Clubes deportivos y agrupaciones de clubes

El concepto genérico de club deportivo aparece formulado en el artículo 13 de la Ley 10/1990:

“A los efectos de esta Ley se consideran Clubes deportivos las 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.”

Como norma supletoria que regirá en tanto no exista regulación específica de las Comunidades Autónomas, el artículo 14 distingue tres clases de clubes deportivos: elementales, básicos y sociedades anónimas deportivas (SAD). Todos ellos, cualquiera que sea su finalidad específica y la forma jurídica que adopten, deberán inscribirse en el correspondiente Registro de Asociaciones Deportivas (artículo 15).



Veamos de manera sintética las características básicas que identifican a cada uno de estos tipos de entidades, no sin antes reproducir un párrafo del preámbulo de la Ley donde se hace patente el sentido último de esta distinción:

“En un primer nivel, 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.”

a) Clubes deportivos elementales

La constitución de este tipo de club es la que menos formalidades requiere. Bastará con que sus promotores o fundadores, que habrán de ser siempre personas físicas, suscriban un documento privado con una serie de datos mínimos: identificación de los promotores o fundadores y del delegado o responsable, voluntad de constituir el club, finalidad y nombre del mismo, domicilio a efectos de notificaciones y relaciones con terceros y expreso sometimiento a las normas deportivas estatales y a las que rigen la modalidad de la respectiva federación. Así lo exige el artículo 16 de la Ley 10/1990.

b) Clubes deportivos básicos

Para su creación no basta con un simple documento privado, pues se precisa la inscripción en el Registro de Asociaciones Deportivas del acta fundacional otorgada ante notario por al menos cinco fundadores, donde se debe recoger la voluntad de constituir un club con “*exclusivo objeto deportivo*”. Asimismo, los fundadores deberán redactar

y presentar unos estatutos con el contenido mínimo que detalla el artículo 17.2 de la Ley 10/1990, dentro del cual figura el régimen económico-financiero y patrimonial de la entidad.

c) Sociedades anónimas deportivas (SAD)

Son los clubes más complejos en su organización y funcionamiento, tal y como se desprende de la detallada regulación contenida en los artículos 19 a 28 de la Ley 10/1990, preceptos que han sido desarrollados por el Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, que derogó el Real Decreto 1084/1991, de 5 de julio, de sociedades anónimas deportivas.

Adoptarán esta peculiar forma societaria los clubes o sus equipos profesionales que participen en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal. Quedarán sometidas al régimen general de las sociedades anónimas establecido por la legislación mercantil, aunque con las particularidades contenidas en la Ley 10/1990 y sus disposiciones de desarrollo.

Su objeto social se define como *“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 tener en cuenta la limitación impuesta por el artículo 19.4 de Ley, conforme al cual las sociedades anónimas deportivas sólo podrán participar en competiciones oficiales profesionales de una sola modalidad deportiva.

De las particularidades que singularizan su régimen jurídico como tales entes societarios llamamos la atención sobre los aspectos siguientes:

- Exigencia de desembolso pleno y mediante aportaciones dinerarias del capital social mínimo, que está sometido a unas reglas particulares para su fijación y que deberá representarse mediante acciones nominativas (artículo 21 de la Ley y artículos 3 y 6 del Real Decreto 1251/1999).
- Obligación de comunicar al Consejo Superior de Deportes las operaciones de adquisición o enajenación de una participación significativa en el capital social que sean realizadas por una misma persona (artículo 22.1 de la Ley y artículos 10 a 15 del Real Decreto 1251/1999).
- Necesidad de obtener autorización previa del Consejo Superior de Deportes para la adquisición de acciones o de valores que directa o indirectamente puedan dar derecho a su suscripción o adquisición que traigan como resultado un control de los derechos de voto superior al 25 por 100 (artículo 22.2 de la Ley y artículos 16 a 18 del Real Decreto 1251/1999). El Consejo podrá denegar la autorización de concurrir alguno de los supuestos previstos en el artículo 23; por ejemplo, con el fin de evitar un falseamiento de las competiciones se establece la imposibilidad de que una SAD participe directa o indirectamente en el capital de otra que tome parte en la misma competición oficial o pertenezca a la misma modalidad deportiva.

d) Agrupaciones de clubes de ámbito estatal

El artículo 12.3 de la Ley estatal del Deporte prevé la posibilidad de que se reconozcan agrupaciones de clubes de ámbito estatal “con el exclusivo objeto de desarrollar actuaciones deportivas en aquellas modalidades y actividades no contempladas por las Federaciones deportivas españolas”. Esta opción está sujeta a la limitación de que sólo podrá reconocerse una agrupación por cada modalidad deportiva no cubierta por la federación respectiva. Una vez creadas, deberán coordinar su gestión con las federaciones deportivas de ámbito autonómico que alberguen la actividad deportiva de que se trate.

e) Entidades con actividades deportivas de carácter accesorio

El artículo 18 de la Ley 10/1990 contempla la posibilidad de que entidades públicas o privadas, dotadas de personalidad jurídica, o grupos existentes dentro de las mismas, constituidas de conformidad con la legislación correspondiente, accedan también al Registro de Asociaciones Deportivas cuando desarrollen actividades de esta naturaleza con carácter accesorio respecto de su objeto principal.

C. Federaciones deportivas españolas

El régimen jurídico que para ellas establecen los artículos 30 a 40 de la Ley estatal del Deporte ha sido desarrollado reglamentariamente por el Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, de Federaciones Deportivas Españolas y Registro de Asociaciones Deportivas. Dicha norma reglamentaria ha sido objeto de sucesivas modificaciones por los Reales Decretos 1325/1995, de 28 de julio, 235/1996, de 16 de febrero, 1252/1999, de 16 de julio, y en fechas recientes por el Real Decreto 1026/2007, de 20 de julio.

Como entidades clave en la estructura de gestión de las actividades deportivas vienen definidas en el artículo 30 de la Ley:

“1. Las Federaciones deportivas españolas son 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.

2. Las Federaciones deportivas españolas, además de sus propias atribuciones, ejercen, por delegación, funciones públicas de carácter administrativo, actuando en este caso como agentes colaboradores de la Administración pública.”

Esta última alusión al ejercicio por delegación de funciones públicas ha sido el germen de una intensa discusión doctrinal –de la que aquí sólo podemos dar sucinta noticia– en torno a su naturaleza asociativa privada, surgiendo una división entre los partidarios de calificarlas como Corporaciones de Derecho público y quienes prefieren su integración en el ámbito asociativo por entender que ese elemento no modifica su carácter esencial privado. El Tribunal Constitucional terció pronto en esta polémica considerándolas

como asociaciones privadas de configuración legal (Sentencia 67/1985, de 24 de mayo, fundamentos jurídicos 4.º y 5.º)³. El artículo 1.1 del Real Decreto 1835/1991 abunda en esta idea caracterizándolas como *“Entidades asociativas privadas, sin ánimo de lucro y con personalidad jurídica y patrimonio propio e independiente del de sus asociados”*.

Todas las federaciones han de estar inscritas en el Registro de Asociaciones Deportivas. Sólo puede existir una por cada modalidad deportiva, salvo las polideportivas para personas con minusvalías físicas, psíquicas, sensoriales y mixtas.

De la pormenorizada regulación que de ellas llevan a cabo las disposiciones legales y reglamentarias indicadas destacaremos, por su contenido netamente financiero, la enumeración de sus recursos económicos y las peculiaridades que presenta la administración y gestión de su presupuesto y patrimonio.

El primer extremo queda dilucidado en el artículo 35.2 de la Ley:

“Son recursos de las Federaciones deportivas españolas, entre otros, los siguientes:

- a) Las subvenciones que las Entidades públicas puedan concederles.*
- b) Las donaciones, herencias, legados y premios que les sean otorgados.*
- c) Los beneficios que produzcan las actividades y competiciones deportivas que organicen, así como los derivados de los contratos que realicen.*
- d) Los frutos de su patrimonio.*
- e) Los préstamos o créditos que obtengan.*
- f) Cualesquiera otros que puedan serle atribuidos por disposición legal o en virtud de convenio.”*

Con respecto al segundo punto, destacamos las siguientes particularidades:

- Están sujetas a la prohibición de aprobar presupuestos deficitarios, salvo autorización excepcional del Consejo Superior de Deportes.
- Se les reconoce capacidad de iniciativa para promover y organizar actividades y competiciones deportivas dirigidas al público, debiendo aplicar los beneficios económicos, si los hubiere, al desarrollo de su objeto social.
- Asimismo, están facultadas para gravar y enajenar sus bienes inmuebles, tomar dinero a préstamo y emitir títulos representativos de deuda o de parte alícuota patrimonial, siempre que no comprometan de modo irreversible el patrimonio de la entidad o su objeto social. Cuando se trate de bienes inmuebles que hayan sido financiados, en todo o en parte, con fondos públicos del Estado, será preceptiva la autorización del Consejo Superior de Deportes para su gravamen o enajenación.
- Están autorizadas para ejercer complementariamente actividades de carácter industrial, comercial, profesional o de servicios y destinar sus bienes y recursos a

3. Del tema se ocupa en profundidad, con amplias remisiones bibliográficas, GAMERO CASADO, E., “Naturaleza y régimen jurídico de las federaciones deportivas”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 8, 2002, en especial págs. 29-40.

los mismos objetivos deportivos, si bien con prohibición expresa de reparto de beneficios entre sus miembros.

- Se les prohíbe comprometer gastos de carácter plurianual sin autorización del Consejo Superior de Deportes, cuando la naturaleza del gasto, o el porcentaje del mismo en relación con su presupuesto, vulnere los criterios establecidos reglamentariamente.
- Deberán someterse anualmente a auditorías financieras, y en su caso de gestión, así como a informes de revisión limitada, sobre la totalidad de los gastos.

D. Ligas profesionales

El artículo 12.2 de la Ley 10/1990 las define así:

“Las Ligas son asociaciones de Clubes que se constituirán, exclusiva y obligatoriamente, cuando existan competiciones oficiales de carácter profesional y ámbito estatal, según lo establecido en el artículo 41 de la presente Ley.”

Este último precepto especifica los requisitos necesarios para su constitución y las competencias que pueden asumir. Las ligas profesionales se constituirán en aquellas federaciones deportivas españolas en las que exista competición oficial de carácter profesional, integrando exclusiva y obligatoriamente a todos los clubes participantes. Como entes asociativos de segundo grado, con personalidad propia, gozarán de autonomía para su organización interna y funcionamiento respecto de la federación deportiva española de la que formen parte.

Como contrapartida a la organización de competiciones profesionales, las ligas podrán exigir una cuota anual de participación a todos los clubes que formen parte de ellas (disposición adicional duodécima).

E. Entes de promoción deportiva estatales

Vienen contemplados en el artículo 42 de la Ley 10/1990, cuyo apartado 1 los caracteriza así:

“Son Entes de promoción deportiva de ámbito estatal, las asociaciones de Clubes o Entidades que tengan por finalidad exclusiva la promoción y organización de actividades físicas y deportivas, con finalidades lúdicas, formativas o sociales.”

El propio precepto impone en su apartado 2 unas condiciones muy estrictas para que estos entes puedan ser reconocidos:

- Presencia organizada en un mínimo de seis Comunidades Autónomas.
- Presencia organizada en un número no inferior a cien asociaciones o entidades deportivas, inscritas en los correspondientes registros de tales Comunidades, con un mínimo de veinte mil asociados

- No tener finalidad de lucro.
- Regirse por Estatutos de acuerdo con las normas deportivas de cada Comunidad, que prevean mínimamente un funcionamiento interno democrático, la libre adhesión y la autonomía respecto de cualquier organización política, sindical, económica o religiosa.

F. Comité olímpico y comité paralímpico españoles

De ellos se ocupa el artículo 48 de la Ley 10/1990, que no está incluido entre los preceptos relativos a las asociaciones deportivas que acabamos de examinar.

El Comité Olímpico Español es *“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”*. Como cometidos concretos, asume la representación exclusiva de España ante el Comité Olímpico Internacional y organiza la inscripción y participación de los deportistas españoles en los Juegos Olímpicos, colabora en su preparación y estimula la práctica de las actividades representadas en dichos Juegos. Todas las Federaciones deportivas españolas de modalidades olímpicas están integradas en el Comité Olímpico Español.

Por su parte, el Comité Paralímpico Español tiene la misma naturaleza y ejerce funciones análogas a las del Comité Olímpico respecto de los deportistas con discapacidades físicas, sensoriales, psíquicas y cerebrales.

G. Fundaciones deportivas de competencia estatal

Aunque no sea un ropaje jurídico contemplado en la Ley 10/1990, las fundaciones constituyen un tipo de sujeto de Derecho que también puede actuar en el ámbito deportivo, como de hecho lo vienen haciendo con frecuencia cada vez mayor. Piénsese, por ejemplo, en las fundaciones constituidas por algunas de las grandes sociedades anónimas deportivas existentes en nuestro país.

La Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, las define como *“organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general”* (artículo 2.1). Dentro de la relación de fines que se considera cumplen esa naturaleza, según su artículo 3.1, figuran expresamente los deportivos:

“(...) entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, y de fomento de la economía social, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores constitucio-

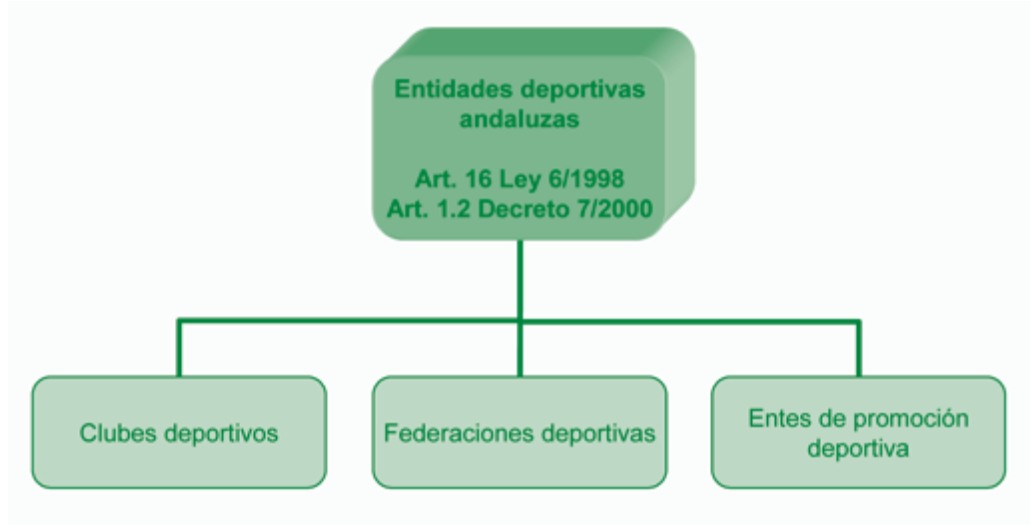
nales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.”

Se rigen por dicha Ley 50/2002 las llamadas fundaciones de competencia estatal, que son aquellas que realizan sus actividades principalmente en el ámbito de más de una Comunidad Autónoma o en todo el territorio nacional y que, en consecuencia, son tuteladas por parte de la Administración General del Estado a través de los Protectorados y el Registro de Fundaciones de competencia estatal (artículos 34 y siguientes).

3. Entidades deportivas del sector privado según la legislación autonómica

A. Tipología de las entidades deportivas andaluzas según la Ley 6/1998 y su normativa de desarrollo

El artículo 16 de la Ley andaluza del Deporte, así como el artículo 1.2 del Decreto 7/2000, de 24 de enero, de Entidades Deportivas Andaluzas, divide las entidades deportivas andaluzas en tres clases, tal y como se refleja en el siguiente cuadro:



El artículo 1.3 del Decreto 7/2000 añade, no obstante, la posible consideración como entidades deportivas de las entidades públicas o privadas que desarrollen actividades deportivas con carácter accesorio respecto de su objeto principal, así como de las secciones deportivas.

a) **Clubes deportivos andaluces**

Vienen regulados en los artículos 17 y 18 de la Ley 6/1998, desarrollados por los artículos 4 a 20 del Decreto 7/2000. El artículo 17.1 de la Ley da de ellos el siguiente concepto:

“Se consideran clubes deportivos andaluces, a los efectos de esta Ley, las asociaciones sin ánimo de lucro, con personalidad jurídica, que tengan por objeto principal la práctica del deporte y que desarrollen su actividad básicamente en Andalucía.”

Su constitución, para la que será necesaria la concurrencia de al menos tres socios promotores, se realizará mediante documento público o privado con un contenido mínimo legalmente predeterminado. Una vez constituidos, la inscripción en el Registro Andaluz de Entidades Deportivas se erige en requisito esencial para su reconocimiento.

Aquellos clubes deportivos andaluces que, en razón de su participación en competiciones oficiales de carácter profesional, deban adoptar la forma de sociedad anónima deportiva, se registrarán por la normativa estatal. No obstante, cuando algún equipo de las sociedades anónimas deportivas no participe en competiciones de carácter profesional, para participar en competiciones oficiales andaluzas se le exigirá que constituya una sección deportiva.

b) Entidades que desarrollen actividades deportivas con carácter accesorio

Se refiere a ellas el artículo 19 del Decreto 7/2000, que autoriza a las entidades públicas o privadas, constituidas de conformidad con la normativa vigente, a acceder al Registro Andaluz de Entidades Deportivas cuando pretendan desarrollar *“actividades deportivas con carácter accesorio respecto de su objeto principal”*. Para ello se requiere que el supremo órgano rector de la entidad adopte un acuerdo donde se deje constancia de la voluntad de desarrollar actividades deportivas, con especificación del modo y fórmula para el desarrollo de las mismas. En cualquier caso, para poder participar en actividades o competiciones deportivas de carácter oficial será necesaria la constitución de una sección deportiva.

c) Secciones deportivas

De ellas se ocupa el artículo 20 del Decreto 7/2000, que las define como *“el grupo de personas físicas que, perteneciendo a una entidad pública o privada, se organice específicamente para la práctica del deporte federados en cualquiera de sus modalidades o especialidades”*. Las personas físicas que podrán formar parte de las mismas son sólo abonados o colaboradores, deportistas y técnicos. A estas secciones les serán de aplicación las disposiciones establecidas para los clubes deportivos siempre que ello sea compatible con su naturaleza.

d) Federaciones deportivas andaluzas

A ellas dedica la Ley 6/1998 sus artículos 19 a 28, que deben completarse con los artículos 24 a 65 del Decreto 7/2000. El primero de los preceptos legales citados las define así:

“1. Las federaciones deportivas andaluzas son entidades privadas, sin ánimo de lucro, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar en cumplimiento de sus fines, que, básicamente, son la promoción, práctica y desarrollo de las modalidades deportivas propias de cada una de ellas.”

Todas ellas han de cumplir el requisito esencial de la inscripción en el Registro Andaluz de Entidades Deportivas en el momento de su creación. Al igual que sucede con las federaciones españolas, sólo puede existir una por cada modalidad deportiva, salvo las polideportivas que puedan constituirse para la práctica del deporte por personas con minusvalías físicas, psíquicas, sensoriales y mixtas.

Están sometidas a la tutela de la Consejería del Gobierno autonómico competente en materia deportiva –Consejería de Comercio, Turismo y Deporte– y en cuanto a su régimen presupuestario, destaca la previsión de que para recibir subvenciones y ayudas de la Junta de Andalucía deban someter su contabilidad a una auditoría o a verificación contable.

e) Entes de promoción deportiva andaluces

De ellos se ocupan los artículos 29 a 32 de la Ley andaluza del Deporte, cuyo contenido es desarrollado por los artículos 21 a 23 del Decreto 7/2000. Se trata de asociaciones deportivas sin ánimo de lucro, con personalidad jurídica propia, que tienen como objeto exclusivo la promoción y organización de actividades deportivas con fines lúdicos, formativos o sociales. Estarán constituidos por clubes o entidades inscritos en el Registro Andaluz de Entidades Deportivas.

B. Modalidades de asociaciones deportivas previstas en la legislación de otras Comunidades Autónomas

En general, la tipología de las entidades o asociaciones deportivas que manejan las diferentes leyes autonómicas sobre el deporte coincide, con pequeños matices o diferencias, con la que adopta la Ley estatal. Con la intención de no extendernos demasiado en un punto que es colateral al objeto de nuestro estudio, ofrecemos una tabla a modo de resumen, con remisión a los preceptos legales correspondientes

Asociaciones deportivas de Aragón.– Ley 4/1993, de 16 de marzo

- Clubes deportivos (art. 17-23): clubes deportivos elementales, clubes deportivos básicos, sociedades anónimas deportivas, entidades o grupos de acción deportiva, agrupaciones de clubes deportivos y entes de promoción deportiva.
- Federaciones deportivas (art. 24-39).

Entidades deportivas de Canarias.– Ley 8/1997, de 9 de julio

- Clubes deportivos (art. 38).
- Grupos de recreación físico-deportiva (art. 39).
- Clubes registrados por entidades no deportivas (art. 40).
- Sociedades anónimas deportivas (art. 41).
- Federaciones deportivas (art. 42-49).
- Federaciones de juegos y deportes autóctonos y tradicionales (art. 49).

Entidades deportivas de Cantabria.– Ley 2/2000, de 3 de julio

- Federaciones deportivas (art. 20-28).
- Clubes deportivos y agrupaciones de clubes (art. 29-34): clubes deportivos elementales, clubes deportivos básicos, sociedades anónimas deportivas y clubes de entidades no deportivas.
- Escuelas deportivas (art. 35).

Entidades deportivas de Cataluña.– Decreto Legislativo 1/2000, de 2 de julio

- Clubes deportivos o asociaciones deportivas (art. 7-12).
- Agrupaciones deportivas (art. 13-16).
- Federaciones deportivas (art. 17-26).

Entidades deportivas de Castilla y León.– Ley 2/2003, de 28 de marzo

- Federaciones deportivas (art. 13-22).
- Clubes deportivos (art. 23).
- Sociedades anónimas deportivas (art. 24).
- Entidades de promoción y recreación deportiva (art. 25).

Entidades deportivas de Castilla-La Mancha.– Ley 1/1995, de 2 de marzo

- Clubes deportivos (art. 6-10): clubes deportivos elementales, clubes deportivos básicos y secciones deportivas de otras entidades.
- Federaciones deportivas (art. 11-19).

Asociaciones deportivas de la Comunidad de Madrid.– Ley 15/1994, de 28 de diciembre

- Clubes deportivos (art. 26-30): clubes deportivos elementales y clubes deportivos básicos.
- Agrupaciones deportivas (art. 31).
- Secciones de acción deportiva (art. 32).
- Federaciones deportivas (art. 33-40).
- Asociaciones de federaciones deportivas (art. 41).
- Asociaciones de clubes de ámbito autonómico (art. 42).
- Coordinadoras deportivas de barrio (art. 43).

Entidades deportivas de la Comunidad Valenciana.– Ley 4/1993, de 20 de diciembre

- Federaciones deportivas (art. 34-40).
- Clubes deportivos (art. 41-43).
- Sociedades anónimas deportivas (art. 47).
- Grups d'esplai esportiu (art. 44-45).
- Agrupación de actividades d'esplai esportiu (art. 46).
- Secciones deportivas de otras entidades (art. 48).

Entidades deportivas de Extremadura.– Ley 2/1995, de 6 de abril

- Clubes deportivos (art. 18).
- Sociedades anónimas deportivas (art. 19).
- Entidades de actividad físico-deportiva (art. 20).
- Agrupaciones deportivas escolares (art. 21).
- Federaciones deportivas (art. 22-34).

Asociaciones deportivas de Galicia.– Ley 11/1997, de 22 de agosto

- Clubes deportivos (art. 22-26).
- Agrupaciones deportivas escolares (art. 27).
- Federaciones deportivas (art. 28-36).
- Sociedades anónimas deportivas y ligas profesionales (art. 37-39).
- Entidades de fomento deportivo (art. 40).

Entidades deportivas de las Islas Baleares.– Ley 14/2006, de 17 de octubre

- Clubes deportivos (art. 44-46).
- Secciones deportivas de las entidades no deportivas (art. 47).
- Agrupaciones deportivas (art. 48-51).
- Federaciones deportivas (art. 52-70).
- Fundaciones para la promoción y difusión del deporte (art. 71-72).
- Sociedades anónimas deportivas (art. 73-74)

Entidades deportivas de La Rioja.– Ley 8/1995, de 2 de mayo

- Federaciones deportivas (art. 32-43).
- Clubes deportivos (art. 44-47).
- Agrupaciones deportivas y grupos deportivos (art. 48).
- Entidades de promoción deportiva local (art. 49-50).
- Sociedades anónimas deportivas (51).

Entidades deportivas de Navarra.– Ley Foral 15/2001, de 5 de julio

- Clubes deportivos (art. 34-38).
- Clubes deportivos filiales de Navarra (art. 38-41).
- Federaciones deportivas (art. 42-58).
- Entes de promoción deportiva (art. 59-61).
- Sociedades anónimas deportivas (art. 62).

Entidades deportivas del País Vasco.– Ley 14/1998, de 11 de junio

- Clubes deportivos (art. 11).
- Agrupaciones deportivas (art. 12).
- Sociedades anónimas deportivas (art. 13-14).
- Federaciones deportivas (art. 15-35).
- Unión de Federaciones Deportivas Vascas (art. 36-38).

Entidades deportivas del Principado de Asturias.– Ley 2/1994, de 29 de diciembre

- Clubes deportivos (art. 27-37): clubes deportivos elementales, clubes deportivos básicos, sociedades anónimas deportivas y clubes de entidades no deportivas.
- Agrupaciones de clubes de ámbito autonómico (art. 38).
- Federaciones deportivas (art. 39-50).

Entidades deportivas de la Región de Murcia.– Ley 2/2000, de 12 de julio

- Federaciones deportivas (art. 38-49).
- Clubes deportivos (art. 50-53).
- Sociedades anónimas deportivas (art. 54).
- Entidades de promoción y recreación deportiva (art. 55).

C. Fundaciones deportivas de competencia autonómica

Al igual que la Ley estatal, también las Leyes autonómicas de fundaciones aluden a la posibilidad de que estos entes actúen en el ámbito deportivo. Es el caso de la Ley 10/2005, de 31 de mayo, de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Como aclara su artículo 1, apartados 1 y 3, esta Ley autonómica tiene por objeto la regulación de las fundaciones de competencia de la Comunidad Autónoma. En concreto, se trata de las que desarrollen principalmente sus funciones en Andalucía, entendiéndose por tales *“aquellas fundaciones cuya actividad, sin perjuicio del establecimiento de relaciones instrumentales con terceros en diferente ámbito territorial, sea desarrollada en Andalucía, y así se disponga en sus Estatutos.”*

Al identificar los posibles fines de las fundaciones, su artículo 3.1 hace una mención expresa a los deportivos:

“Las fundaciones deberán perseguir fines de interés general como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado y de respaldo a la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres, o cualesquiera otros de análoga naturaleza, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, y de fomento de la economía social, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores constitucionales y estatutarios y de defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica y desarrollo tecnológico, o de establecimiento de vínculos de solidaridad entre las personas y los territorios.”

De especial relevancia pública es en nuestra Comunidad Autónoma la Fundación Andalucía Olímpica, cuya constitución fue autorizada por el Acuerdo del Consejo de Gobierno de 1 de julio de 1997. En él se define su objeto como *“la colaboración, captación, organización y preparación en todo tipo de eventos, pruebas y competiciones deportivas, el apoyo de iniciativas públicas y privadas que tengan por objeto la celebración en Andalucía de acontecimientos relacionados con el fomento del deporte y en especial el de alta competición”*. De la importancia de su actividad dan fe los siguientes datos, extraídos de la información ofrecida en su página web⁴:

- 6,9 millones € para el deporte.
- 2.900 becas concedidas.
- 15 empresas y 32 instituciones públicas patrocinadoras.
- 14 grandes actos públicos organizados.
- 136 andaluces promocionados al Plan ADO.

4. <http://www.fundacionandaluciaolimpica.org/htm/index.htm>.

- 67 andaluces en los Juegos Olímpicos y Paralímpicos.
- 14 medallas y 47 diplomas en las citas olímpicas y paralímpica.

4. Conclusión y propuesta

A la hora de planificar estrategias legales de apoyo y fomento del deporte en el ámbito tributario hay que tener en cuenta, como punto de partida, que las medidas que puedan adoptarse operan en dos planos netamente diferenciados.

De una parte, cabe otorgar beneficios o incentivos fiscales en los tributos que afecten a los deportistas que alcancen un determinado nivel de resultados, fijado por la normativa estatal o autonómica correspondiente, en competiciones oficiales. Sería el caso de los deportistas de alto nivel o los deportistas de alto rendimiento.

De otra parte, pueden articularse beneficios o incentivos fiscales respecto de la tributación que incide sobre las denominadas entidades deportivas, o bien para las personas o entidades que contribuyen a su financiación mediante la aportación de donativos y donaciones, dinerarios o en especie, o cuotas de afiliación.

A la hora de planificar las posibles medidas de fomento del deporte sería conveniente efectuar una clara distinción entre ambos planos. Manifestamos nuestra preferencia por actuar prioritariamente a través de medidas favorables a las entidades deportivas o a las personas y entidades que en general contribuyen a la financiación de esta actividad mediante el mecenazgo (§ 6).

III. LAS ENTIDADES DEPORTIVAS DE UTILIDAD PÚBLICA COMO DESTINATARIAS PREFERENTES DE LAS MEDIDAS DE FOMENTO DEL DEPORTE

1. Introducción

En teoría, todas las entidades deportivas privadas analizadas en el apartado precedente son potencialmente beneficiarias de las ayudas financieras directas o indirectas que puedan instrumentar los poderes públicos en sus políticas de apoyo al deporte.

Sin embargo hay un dato que convierte a algunas de tales entidades en objeto aventajado de atención de las medidas públicas de fomento a la actividad deportiva, en particular de las ventajas fiscales que puedan articularse respecto de los tributos estatales, autonómicos o locales. Se trata de su eventual consideración como *entidades de utilidad pública*, calificación de la que se derivan importantes consecuencias jurídico-económicas.

Al igual que hicimos al repasar la tipología de las entidades deportivas, es preciso estudiar por separado la regulación adoptada en el seno de la legislación estatal y en la autonómica.

2. Asociaciones deportivas consideradas de utilidad pública o susceptibles de ser declaradas como tales

A. Normativa estatal

Como hemos adelantado, hay un aspecto de la regulación estatal de las entidades deportivas de Derecho privado que reviste suma trascendencia de cara al análisis de los beneficios e incentivos fiscales que efectuaremos en próximos capítulos. Se trata de su posible consideración como entidades de utilidad pública conforme al artículo 44 de la Ley estatal, que dice así:

“1. Las Federaciones deportivas españolas y las territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas son Entidades de utilidad pública.

2. Los Clubes deportivos que participen en competiciones oficiales de ámbito estatal podrán ser reconocidos de utilidad pública por acuerdo del Consejo de Ministros,

previo informe de la Comunidad Autónoma correspondiente, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.”

Ha de tenerse presente, además, que según el artículo 42.5 de la Ley los entes de promoción deportiva podrán ser reconocidos de utilidad pública por el Consejo de Ministros, a propuesta del Ministerio de Educación y Ciencia, con la tramitación y requisitos establecidos para las demás Entidades deportivas. Y tampoco puede olvidarse que el artículo 48, apartados 1 y 6, declara al Comité Olímpico y al Comité Paralímpico Españoles como entidades de utilidad pública, el primero en atención a su objeto y el segundo en razón de su objeto, naturaleza y funciones en el ámbito deportivo.

De los preceptos indicados se deduce que existen, por un lado, asociaciones deportivas declaradas de interés público *ope legis*, es decir, directamente por la mandato de la Ley 10/1990. En esta situación se encuentran las federaciones deportivas españolas (véase también el artículo 1.4 del Real Decreto 1835/1991), las federaciones territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español. Cosa distinta sucede con los clubes deportivos que participen en competiciones oficiales de ámbito estatal y los entes de promoción deportiva. Ambos podrán ser reconocidos de utilidad pública por el Consejo de Ministros, los primeros previo informe de la Comunidad Autónoma correspondiente, mientras que los segundos a propuesta del Ministerio de Educación y Ciencia. En consecuencia, sólo adquirirán este *status* privilegiado tras la oportuna declaración administrativa.

B. Normativa autonómica

En armonía con la legislación estatal, la Ley andaluza del Deporte y el Decreto 7/2002 aluden a la posible consideración de las entidades deportivas andaluzas como entidades de utilidad pública. No obstante, la normativa autonómica diferencia dos modalidades de tal reconocimiento, dependiendo de que su eficacia se extienda a todo el Estado o quede, en cambio, limitada exclusivamente al territorio de la Comunidad Autónoma.

Con respecto a las federaciones deportivas andaluzas, el artículo 19.3 de la Ley remarca su *status* de entes de utilidad pública de ámbito estatal, con el requisito ineludible de que estén integradas en las correspondientes federaciones deportivas españolas. Como complemento, el artículo 24.3 del Decreto les otorga, sin necesidad ahora de observar la condición precedente, el “*carácter de utilidad pública en Andalucía, gozando de los beneficios previstos en la legislación andaluza*”.

Asimismo, el artículo 29.2 de la Ley y el artículo 21.2 del Decreto permiten a los entes de promoción deportiva de Andalucía acceder al reconocimiento de su utilidad pública de acuerdo con la legislación general del Estado, previo informe de la Consejería competente.

Por otra parte, el artículo 15 del Decreto 7/2000 prevé la posibilidad de que los clubes deportivos andaluces sean reconocidos de utilidad pública en Andalucía –sin efectos, por tanto, en el resto del Estado–, mediante acuerdo del Consejo de Gobierno,

a propuesta de la Consejería competente en materia deportiva. Este reconocimiento resulta plenamente compatible con el estatal, tal y como anuncia el apartado 4 de ese precepto y no es, además, indispensable para la obtención de este último. Así lo confirma el artículo 16 de esta disposición reglamentaria:

“1. A los efectos previstos en la legislación estatal, los clubes deportivos andaluces podrán solicitar la declaración de utilidad pública estatal, previo informe favorable de la Consejería de Turismo y Deporte.

2. Para la solicitud de declaración de utilidad pública estatal no será necesaria la declaración de utilidad pública en Andalucía.”

3. Requisitos para la declaración de utilidad pública

A. Normativa estatal

Con relación a las asociaciones deportivas que podrán calificarse de utilidad pública previa declaración formal, el artículo 44.2 de la Ley 10/1990 se remite a las condiciones que determine la normativa reglamentaria. Sin embargo, no es en esa sede donde se ha regulado tal cuestión, sino en una norma de rango superior y ámbito mucho más general: la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación.

Esta Ley Orgánica aclara en su artículo 1.3 que las federaciones deportivas se regirán por su legislación específica. Pero su disposición adicional primera matiza que aquellas asociaciones deportivas –ha de entenderse distintas de las federaciones– que cumplan lo dispuesto en su artículo 32 podrán ser declaradas de utilidad pública, sin perjuicio de lo ordenado por la Ley 10/1990. El procedimiento a seguir para ello será el previsto en el artículo 35 de dicha Ley Orgánica y desarrollado reglamentariamente, que exige, entre otras cosas, un informe preceptivo del Ministerio de Economía y Hacienda⁵.

Ese artículo 32 enuncia las condiciones que ha de cumplir una asociación antes de alcanzar, a iniciativa propia, la declaración de utilidad pública. Son las cinco siguientes:

1.^a Los fines estatutarios deben tender a promover el interés general y tener carácter cívico, educativo, científico, cultural, deportivo, sanitario, de promoción de los valores constitucionales, de promoción de los derechos humanos, de asistencia social, de cooperación para el desarrollo, de promoción de la mujer, de protección de la infancia, de fomento de la igualdad de oportunidades y de la tolerancia, de de-

5. Vid. Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, cuyo artículo 3.3 establece que el órgano instructor del procedimiento remita copia de la solicitud y todo el expediente al Consejo Superior de Deportes cuando se trate de asociaciones deportivas. Como consecuencia de la atribución de la competencia para la declaración de utilidad pública que el nuevo Estatuto de Autonomía de Cataluña efectúa a esta Comunidad Autónoma, ha de tenerse presente el reciente Real Decreto 1266/2007, de 24 de septiembre, sobre traspaso de funciones de la Administración del Estado a la Generalitat de Cataluña en materia de declaración de utilidad pública de las asociaciones y aplicación de los beneficios fiscales a asociaciones y fundaciones.

fensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, de defensa de consumidores y usuarios, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales, económicas o culturales y cualesquiera otros de similar naturaleza.

2.^a Su actividad no puede estar restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines.

3.^a Los miembros de los órganos de representación que perciban retribuciones no pueden hacerlo con cargo a subvenciones y fondos públicos. No obstante, sí podrán recibir una retribución adecuada por la realización de servicios diferentes a las funciones que les corresponden como miembros del órgano de representación.

4.^a Han de contar con los medios personales y materiales adecuados y con la organización idónea para garantizar el cumplimiento de los fines estatutarios.

5.^a Deben encontrarse constituidas, inscritas en el Registro correspondiente, en funcionamiento y dando cumplimiento efectivo a sus fines estatutarios, ininterrumpidamente y concurriendo todos los precedentes requisitos, al menos durante los dos años inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud.

Estos requisitos no se cumplen en las sociedades anónimas deportivas, porque aunque participan en competiciones oficiales de ámbito estatal, éstas tienen carácter profesional y, por consiguiente, ánimo de lucro. En cambio, sí podrían ser cumplidos por los clubes deportivos básicos, en función de sus características, de lo que establezcan sus correspondientes estatutos y de que participen en competiciones oficiales de ámbito estatal (artículo 44.2 de la Ley 10/1990), si como asociaciones sin afán de lucro tienen como interés primordial promover el deporte como un interés general⁶.

B. Normativa autonómica

El artículo 15 del Decreto 7/2000 fija en sus dos primeros apartados los requisitos sustantivos y formales que ha de reunir un club deportivo andaluz para merecer el denominado reconocimiento autonómico de su utilidad pública:

“1. Los clubes deportivos andaluces podrán ser reconocidos de utilidad pública en Andalucía, mediante acuerdo del Consejo de Gobierno, a propuesta de la Consejería de Turismo y Deporte de la Junta de Andalucía, cuando concurren los siguientes requisitos:

a) Que su organización y funcionamiento se ajuste a lo previsto en la Ley 6/1998, de 14 de diciembre, del Deporte, y en sus disposiciones de desarrollo.

b) Que, salvo por razones objetivas y no discriminatorias, debidamente justificadas, no se limite el acceso de socios.

6. VALLS LLORET, J. D., “Efectos jurídicos y económicos de la declaración de utilidad pública de un club deportivo”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 15, 2005, pág. 15.

c) Que las cuotas que satisfagan sus miembros no superen las cantidades y los conceptos que se determinen reglamentariamente.

d) Que los clubes solicitantes suscriban un compromiso específico sobre presentación periódica de memoria de actividades, presupuestos y contabilidad, régimen de gobierno y administración.

2. El procedimiento de declaración de utilidad pública se iniciará a instancia del club, requiriéndose informe de la federación deportiva correspondiente.”

No obstante, esta norma reglamentaria debe interpretarse a la luz de lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 4/2006, de 23 de junio, de Asociaciones de Andalucía. Este texto legal tendrá carácter supletorio, conforme a su disposición final primera, respecto de “las leyes aprobadas por el Parlamento de Andalucía que regulen tipos específicos de asociaciones”. Entendemos que en este caso no surte efectos esta previsión de supletoriedad, puesto que los requisitos a los que se supedita el reconocimiento de la utilidad pública de un club deportivo andaluz están enunciados en una norma de rango reglamentario. En consecuencia, hay que atender a lo que ordena el artículo 36 con relación a las asociaciones de interés público andaluzas. Dice así:

“1. Podrán ser declaradas de interés público de Andalucía las asociaciones que desarrollen principalmente sus actividades en Andalucía en las que concurren los siguientes requisitos:

a) *Que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general de Andalucía. Constituyen fines de interés general, a los efectos de esta Ley, los de carácter cívico, educativo, científico, cultural, deportivo, sanitario, de promoción de los valores constitucionales, de promoción de los derechos humanos, de asistencia social, de cooperación para el desarrollo, de promoción de la mujer, de promoción y protección de la familia, de protección de la infancia, promoción de la juventud, de fomento de la igualdad de oportunidades y de la tolerancia, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, de defensa de consumidores y usuarios de uno y otro sexo, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales, económicas o culturales, y cualesquiera otros de similar naturaleza.*

b) *Que su actividad no esté restringida a favorecer a las personas asociadas exclusivamente, sino que pueda extenderse a cualquier otra persona que reúna las circunstancias y caracteres propios del ámbito y de la naturaleza de sus fines.*

c) *Que los miembros de los órganos de representación que perciban retribuciones no lo hagan con cargo a fondos y subvenciones públicos.*

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, y en los términos y condiciones que se determinen en los estatutos, dichos miembros podrán recibir una retribución adecuada por la realización de servicios diferentes a las funciones que les corresponden como tales miembros del órgano de representación.

d) Que dispongan de los medios materiales y personales adecuados, así como de la organización idónea para garantizar el cumplimiento de los fines establecidos en sus estatutos.

e) Que se encuentren inscritas en el Registro de Asociaciones de Andalucía, en funcionamiento y dando cumplimiento efectivo a sus fines estatutarios, ininterrumpidamente y concurriendo todos los requisitos precedentes, al menos durante los dos años inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud.

2. Las federaciones, confederaciones y uniones de asociaciones podrán ser declaradas de interés público de Andalucía, siempre que los requisitos previstos en el apartado anterior se cumplan, tanto por las propias federaciones, confederaciones y uniones, como por cada una de las entidades integradas, directa o indirectamente, en ellas.”

Se observa, por ende, una plena coincidencia entre estos requisitos y los fijados en el ámbito estatal por la Ley Orgánica 1/2002.

4. Efectos de la consideración como entidad de utilidad pública. Remisión en cuanto a los efectos tributarios

A. Normativa estatal

El valor inherente al reconocimiento de la utilidad pública de una asociación deportiva, tras el oportuno procedimiento administrativo, se constata con sólo leer los efectos que a este hecho anuda el artículo 45 de la Ley 10/1990:

“1. La declaración o reconocimiento de utilidad pública, además de los beneficios que el ordenamiento jurídico general otorga, conlleva:

a) El uso de la calificación de «utilidad pública» a continuación del nombre de la respectiva Entidad.

b) La prioridad en la obtención de recursos en los planes y programas de promoción deportiva de la Administración Estatal y de las Administraciones Locales, así como de los Entes o Instituciones públicas dependientes de las mismas.

c) El acceso preferente al crédito oficial del Estado.

2. En el Impuesto sobre Sociedades, tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles las cantidades donadas por las personas jurídicas a las Asociaciones deportivas calificadas de utilidad pública, en los términos, límites y condiciones establecidos en la letra m) del artículo 13, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.”

La referencia que en el apartado 2 se hace al Impuesto sobre Sociedades fue derogada por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre. Sin embargo, más tarde comprobaremos que esta cuestión se regula en la actualidad en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, de la que nos ocuparemos en otros capítulos.

Con carácter general para todas las asociaciones declaradas de utilidad pública, cualquiera que sea el objeto de su actividad, deportivo o no, el artículo 33 de la Ley Orgánica 1/2002 les otorga los siguientes derechos:

- “a) Usar la mención «Declarada de Utilidad Pública» en toda clase de documentos, a continuación de su denominación.*
- b) Disfrutar de las exenciones y beneficios fiscales que las leyes reconozcan a favor de las mismas, en los términos y condiciones previstos en la normativa vigente.*
- c) Disfrutar de beneficios económicos que las leyes establezcan a favor de las mismas.*
- d) Asistencia jurídica gratuita en los términos previstos en la legislación específica.”*

Tales beneficios podrán disfrutarse sin perjuicio, agrega el artículo 36 de dicha Ley Orgánica, de la competencia de las Comunidades Autónomas para la declaración de utilidad pública, en orden a aplicar los beneficios contemplados en su normativa propia a las asociaciones que desarrollen sus funciones principalmente dentro de su ámbito territorial.

B. Normativa autonómica

El artículo 15.3 del Decreto 7/2000 señala que los clubes deportivos declarados de utilidad pública gozarán de los beneficios previstos en la legislación andaluza.

De manera general para todas las asociaciones de interés público, el artículo 38 de la Ley 4/2006 clarifica cuáles son los efectos positivos que conlleva su declaración como tales:

“Las asociaciones de interés público de Andalucía podrán utilizar, a continuación de su denominación, la mención «Declarada de Interés Público de Andalucía» en todos sus documentos, y disfrutarán de los beneficios fiscales, económicos y administrativos que en cada caso establezcan las leyes.”

5. Conclusiones y propuesta

La posibilidad de que una entidad o asociación deportiva pueda aplicar beneficios e incentivos fiscales está supeditada a que sea considerada de utilidad o interés público conforme al Derecho vigente.

Dada la concurrencia competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas que se produce en esta materia, una entidad o asociación deportiva puede obtener la declaración de utilidad pública de ámbito estatal y/o la declaración de utilidad pública de ámbito autonómico. La primera será necesaria para poder disfrutar de beneficios fiscales en los tributos estatales y en los tributos municipales, cuyos elementos esenciales están regulados en normativa estatal. La segunda será, por el contrario, precisa para acogerse a los beneficios e incentivos fiscales que establezca la Comunidad Autónoma respectiva en los tributos propios, así como en aquellos aspectos de los tributos estatales cedidos sobre los que ostente competencias normativas.

El requisito de contar con la calificación estatal de entidad de utilidad pública se cumple en todo caso en las federaciones deportivas españolas y las federaciones autonómicas –siempre que se hallen integradas en aquéllas–, así como en los Comités Olímpico y Paralímpico españoles. Todas estas entidades son de utilidad pública por mandato expreso de la Ley 10/1990. En cambio, las demás entidades, en particular los clubes deportivos, sólo alcanzarán esta calificación si cumplen las estrictas condiciones marcadas por la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación.

Por lo que respecta a la declaración de utilidad pública conforme al Derecho autonómico, en el caso de Comunidad Autónoma de Andalucía se concede este tratamiento a las federaciones andaluzas. En cambio, los clubes deportivos andaluces sólo podrán acceder a él si cumplen las condiciones que exige para todas las asociaciones la Ley 4/2006.

Advertimos pues a las Comunidades Autónomas en general y, en particular, a la de Andalucía sobre la trascendencia de la referida declaración de utilidad pública a efectos del disfrute de beneficios fiscales y la validez de tal declaración como medio de protección del deporte, según se expondrá más adelante al estudiar el régimen del mecenazgo (§ 6).

PARTE SEGUNDA

**RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS DEPORTISTAS Y LAS
ENTIDADES DEPORTIVAS EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA**

CAPÍTULO TERCERO

EL DEPORTE ANTE EL SISTEMA TRIBUTARIO

**VISIÓN GENERAL DE LOS DIFERENTES TRIBUTOS
ESTATALES, AUTONÓMICOS Y LOCALES**

I. INTRODUCCIÓN

1. Incidencia del sistema tributario en los deportistas, los entes deportivos y la actividad deportiva

Nuestra Constitución de 1978 proclama en su artículo 31.1 el principio de generalidad en el deber de contribuir, implícito en la máxima concluyente que abre este precepto: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos (...)”*. Por ello, en una sociedad democrática como la nuestra ni siquiera el fenómeno deportivo en un sentido amplio puede permanecer ajeno por completo a la dura pero inevitable realidad del sistema tributario, como tampoco lo hacen otras actividades o sectores de igual o mayor interés social.

Por supuesto, sería pretencioso por nuestra parte intentar abordar en un solo estudio de estas características todas y cada una de las implicaciones de la fiscalidad respecto del deporte. La ganancia que podríamos obtener para ser supuestamente exhaustivos llevaría aparejada, a buen seguro, una correlativa pérdida de profundidad en el análisis de los temas. Lo inabarcable del trabajo nos obliga, pues, a una selección de aquellas cuestiones que, en nuestra opinión, juzgamos de mayor interés, que se encuentran reguladas de manera menos satisfactoria, que vienen causando más problemas en la práctica o que han sido objeto de recientes modificaciones normativas.

Para empezar, quedarán al margen de nuestro análisis aquellos tributos que por su configuración normativa no guardan ninguna relación con el deporte. Tal sería el caso de las contribuciones especiales, una de las tres categorías que integran la noción de tributo según el artículo 2 de la Ley General Tributaria y que, amén de ser extraña a las actividades deportivas, tiene una importancia cada vez más residual dentro de nuestro sistema tributario. Lo mismo sucede con otras exacciones como los tributos sobre el juego, que engloban las mal llamadas tasas sobre juegos de suerte, envite o azar y tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias (el hecho de que se trate de apuestas deportivas o de que parte de la recaudación se destine a la financiación de actividades deportivas es ajeno al régimen fiscal de las personas físicas y jurídicas que realizan tales actividades), así como con los Impuestos Especiales sobre determinados productos, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos o la Renta de Aduanas.

Con el fin de situar al lector dentro del complejo panorama de nuestro sistema fiscal, hemos insertado aquí dos cuadros donde destacamos cuáles son los tributos que pueden tener conexión con el deporte.

IMPUESTOS ESTATALES

IMPUESTOS DIRECTOS

A) Sobre la renta (incluidos los incrementos patrimoniales)

- IRPF
- Impuesto sobre Sociedades
- Impuesto sobre la Renta de no Residentes
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

B) Sobre el patrimonio o determinados bienes

- Impuesto sobre el Patrimonio

IMPUESTOS INDIRECTOS

C) Sobre el gasto de la renta (consumo)

- IVA
- Impuestos Especiales
 - Cerveza, Vinos y otras bebidas alcohólicas
 - Labores del tabaco
 - Hidrocarburos
 - Electricidad y carbón
 - Ventas Minoristas Hidrocarburos
 - Determinados Medios de Transporte
- Impuesto sobre Primas de Seguros

D) Sobre la circulación de bienes

- IVA
- ITPAJD
- Renta de Aduanas

TRIBUTOS AUTONÓMICOS Y LOCALES

TRIBUTOS PROPIOS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

A) *Impuestos propios*

- Medioambientales
- Saneamiento y vertido de aguas
- Juego del bingo
- Tierras o explotaciones agrarias infrautilizadas
- Grandes superficies
- Depósitos bancarios

B) Tasas y *contribuciones especiales*

CORPORACIONES LOCALES

A) *Impuestos propios*

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles
- Impuesto sobre Actividades Económicas
- Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
- Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

B) Tasas y *contribuciones especiales*

2. Esquema de trabajo

En este capítulo, primero estrictamente tributario de nuestro estudio, acotaremos el espacio en que nos moveremos mediante una visión general y esquemática de la incidencia de los diferentes tributos estatales, autonómicos y locales existentes en nuestro país que afectan a los deportistas, las entidades deportivas y la actividad deportiva. Se tratará simplemente de una aproximación de carácter inicial, con motivo de la cual remitiremos a capítulos posteriores el examen detenido de los tributos cuya regulación ofrece mayor interés desde la perspectiva que preside nuestro análisis:

- Capítulos 4 a 7.– Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) e Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).
- Capítulo 8.– Impuesto sobre el Patrimonio (IP).
- Capítulo 9.– Cesión de derechos de imagen
- Capítulo 10.– Impuesto sobre Sociedades (IS).
- Capítulo 11.– Incentivos fiscales al mecenazgo.

Como excepción, abordaremos en este mismo capítulo el examen de aquellas otras prestaciones patrimoniales que presentan bastantes menos especialidades en su proyección al campo deportivo, tal y como sucede con las siguientes:

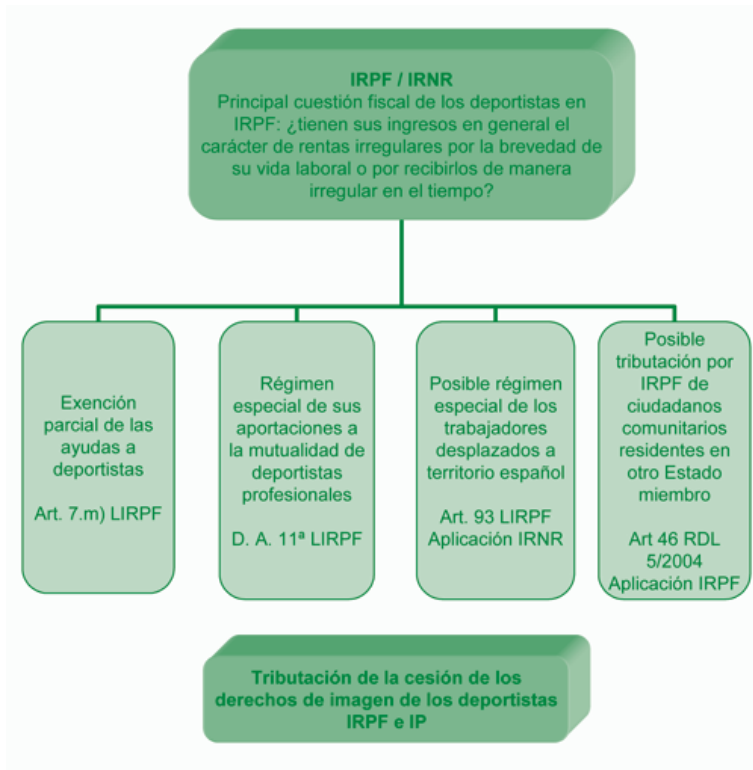
- Impuestos propios de las Comunidades Autónomas.
- Impuestos propios de las Entidades Locales.
- Tasas y precios públicos.

II. IMPOSICIÓN ESTATAL

1. Impuestos directos sobre la renta. Regulación general

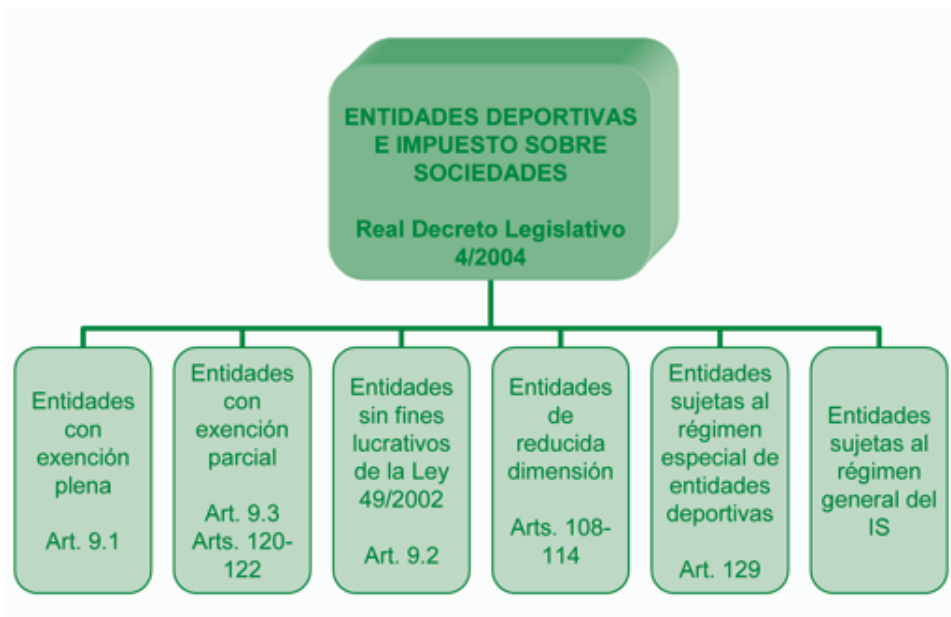
A. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) e Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR)

El régimen de los deportistas en estos tributos está tratado con amplitud en esta parte segunda del presente estudio. Por ello nos limitamos aquí a ofrecer un cuadro en el que aparecen los temas analizados.



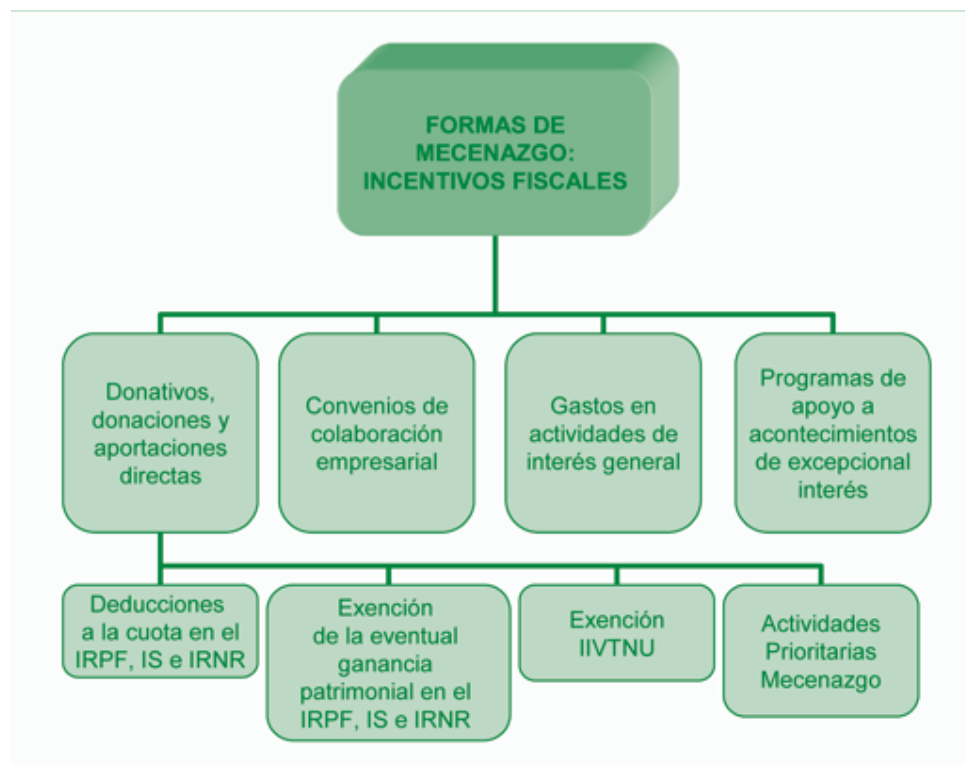
B. Impuesto sobre Sociedades (IS)

La heterogénea tipología de entidades deportivas que hemos descrito en el capítulo dos tiene su oportuno reflejo cuando se analiza su posible tributación por el Impuesto sobre Sociedades. Del Texto Refundido de la Ley de este tributo, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se desprende que pueden producirse hasta seis modalidades de sujeción diferentes. Reclamarán nuestra atención en el capítulo décimo, pero las adelantamos ya en el siguiente cuadro:



2. Impuestos directos sobre la renta. Los incentivos fiscales al mecenazgo

El régimen de los incentivos fiscales al mecenazgo está tratado con amplitud en la parte tercera del presente estudio. Por ello nos limitamos aquí a ofrecer un cuadro en el que aparecen los temas analizados.



3. Impuesto sobre el Patrimonio

Regulado en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, esta figura grava el patrimonio neto de una persona física, definido como “*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*” (artículo 1).

Los deportistas están sometidos a este impuesto como cualquier otra persona, sin especialidad de ningún tipo, ya actúen como asalariados dentro de una relación laboral –tributando por sus rentas en el IRPF como rendimientos del trabajo–, ya estén dados de alta como profesionales autónomos –tributando entonces como rendimientos de actividades económicas–. En ambos supuestos deberán presentar autoliquidación e ingresar la correspondiente cuota tributaria si rebasan el mínimo exento y el límite mínimo de la obligación de declarar legalmente prefijados.

Con relación a los deportistas que actúan por cuenta propia, sin relación de dependencia, hay que decir que por definición la actividad profesional de un deportista es de carácter estrictamente personal, por lo tanto normalmente no requiere la afectación a la misma de inversiones significativas en elementos patrimoniales. De ahí que no resulte

frecuentemente aplicable, a nuestro modo de ver, la exención que el artículo 4.Ocho de la Ley 19/1991 otorga a los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de una actividad profesional que se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta¹.

En suma, en su regulación estatal el Impuesto sobre el Patrimonio no contiene ningún beneficio o incentivo fiscal para las personas vinculadas al mundo del deporte. No obstante, como destacaremos en el capítulo octavo, estamos en presencia de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, que pueden regular algunos aspectos esenciales de su estructura. Y precisamente al ejercer tales competencias normativas alguna Comunidad Autónoma ha aprovechado ya para poner en marcha una bonificación vinculada a un gran evento deportivo.

4. Imposición indirecta sobre el consumo y la circulación de bienes y derechos

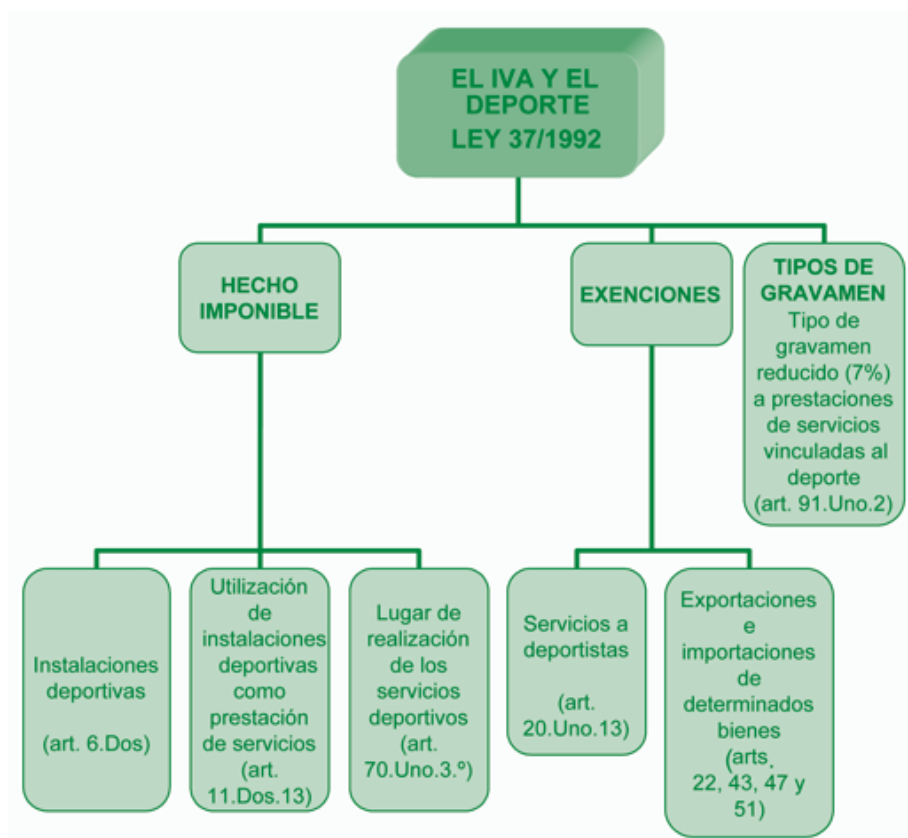
A. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Como declara el artículo 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el IVA es un tributo que recae con vocación de generalidad sobre el consumo y grava, por ello, tres tipos de operaciones:



Por exigencias del principio de neutralidad, que preside la regulación de este tributo, armonizado en el seno de la Unión Europea, los bienes y servicios vinculados al deporte no escapan, en principio, a la tributación por el mismo, sin reglas especiales. No obstante, en el articulado de la Ley 37/1992 se hacen presentes algunas especialidades dignas de ser reseñadas.

1. El régimen de esta exención ha sido desarrollado en el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.



Nuestro trabajo se ha centrado principalmente en el ámbito de la imposición directa; de ahí que no incluya un análisis del IVA y su aplicación en el ámbito de las actividades deportivas. Advertimos, no obstante, que en esta materia se suscitan múltiples cuestiones de interés que han dado lugar a una abundante doctrina administrativa y a pronunciamientos judiciales; han sido también objeto de diversos estudios doctrinales, algunos de los cuales se han incluido en la bibliografía final.

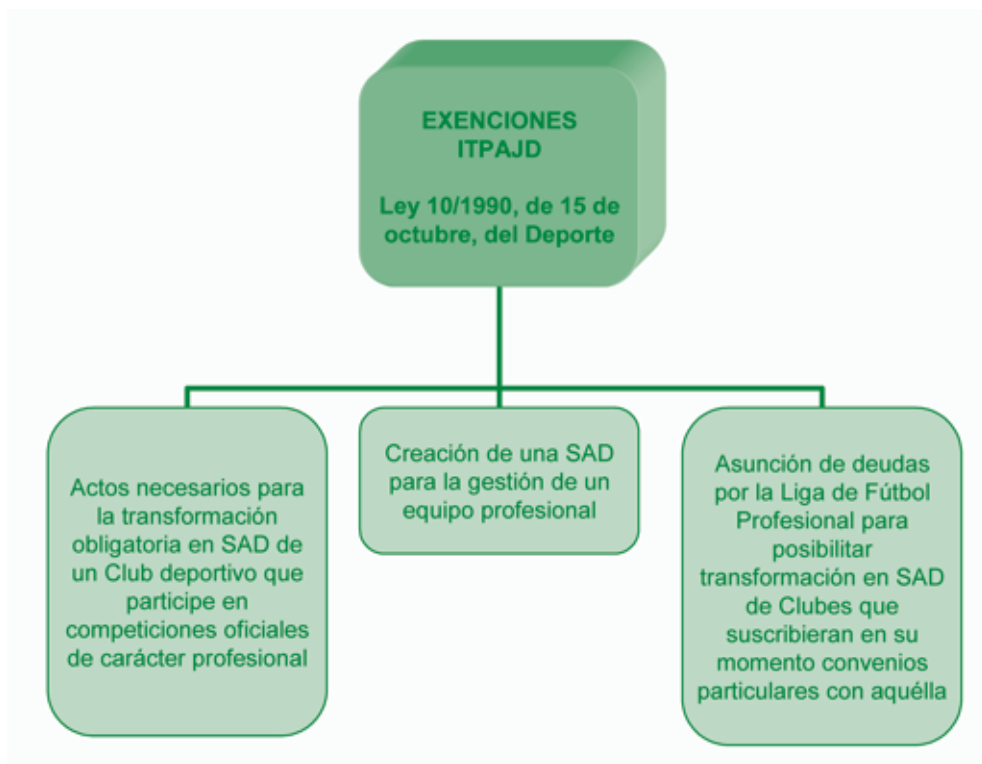
B. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)

a) Normativa estatal

No es este un tributo que afecte de forma especial al mundo deportivo. Por supuesto, los deportistas y las entidades deportivas pueden ser sujetos pasivos del mismo, como cualquier otra persona física o jurídica, en la medida en que realicen alguno de sus hechos imponibles (transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados). Por ejemplo, si la constitución de un club deportivo se formaliza en un documento público quedará sujeta al concepto Actos Jurídicos Do-

cumentados, modalidad documentos notariales. O si la adquisición de un inmueble por una entidad deportiva no queda sujeta al IVA, sino a Transmisiones Patrimoniales Onerosas, aquélla deberá satisfacer la deuda tributaria correspondiente.

La única particularidad que hemos de reseñar se localiza en el artículo 45.I.C.14.^a del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, y del artículo 88.I.C.14 del Reglamento, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo. Al enumerar de forma casuística el cúmulo de beneficios fiscales aplicables en este tributo, ambos preceptos se remiten en los apartados indicados a los establecidos por la Ley estatal del Deporte. Ésta reconoce en sus disposiciones adicionales novena y decimotercera y en su disposición transitoria primera una exención total de las siguientes operaciones²:



La primera de esas exenciones tenía un alcance limitado, por cuanto comprendía sólo la transformación obligatoria de un club deportivo en sociedad anónima deportiva

2. En general, para un análisis de las normas fiscales contenidas en la Ley 10/1990 puede consultarse los trabajos de CARRETERO LESTÓN, J. L., "Normas tributarias de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte", *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 1, 1993, págs. 27 y siguientes, y "Disposiciones tributarias en la legislación deportiva", en AAVV (Coordinadores I. Martín Dégano, G. Menéndez García y A. Vaquera García), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, t. II, Lex Nova, Valladolid, 2005, págs. 1199-1203.

(SAD). Aunque no se preveía de forma expresa en la Ley del Deporte, en la actualidad también es admisible la transformación voluntaria en esa fórmula societaria de aquellos clubes deportivos que no participen en competiciones oficiales de carácter profesional, en virtud del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas (disposición adicional octava). Tal operación no está cubierta por dicha exención. Sin embargo, como bien apunta BAHÍA ALMANSA, hoy en día los actos de transformación de sociedades en general no están sujetos a la modalidad Operaciones Societarias, dado que no es una clase de operación contemplada en el artículo 19 del vigente Texto Refundido de la Ley del ITPAJD; ni tampoco ha de tributar por la cuota gradual que grava los documentos notariales en la modalidad Actos Jurídicos Documentados, pues la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 anuló la mención que el artículo 75.3 del Reglamento del impuesto, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, hacía a las escrituras que incorporen operaciones de transformación de una sociedad³.

Las entidades sin fines lucrativos que se acojan 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, pueden invocar, asimismo, la exención de carácter subjetivo que les reconoce el artículo 45.I.A.b) del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD. En cambio, las demás entidades deportivas que no se hallen cubiertas por esta exención deberán satisfacer la deuda tributaria cuando realicen los hechos imponible correspondientes. Por ejemplo, si un club realiza la adquisición de un inmueble sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas deberá ingresar la cuota correspondiente; y si financia la compra con un préstamo hipotecario cuya formalización en escritura pública está sujeta a la modalidad Actos Jurídicos Documentados, añadirá además la cuota gradual legalmente prevista por este concepto.

b) Normativa autonómica

A diferencia del Impuesto sobre Sociedades o el IVA, tributos de regulación íntegramente estatal en los que es nulo el margen de acción de que disponen las Comunidades Autónomas para introducir normas fiscales con la finalidad de apoyar el deporte, el ITPAJD ofrece algunas posibilidades de interés para que cualquiera de ellas pueda tomar algunas iniciativas al respecto.

Se trata de un impuesto estatal totalmente cedido a las Comunidades Autónomas, que perciben su rendimiento íntegro y ejercen por delegación del Estado las competencias administrativas de gestión, recaudación e inspección. De acuerdo con el artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comuni-

3. BAHÍA ALMANSA, B., "Trascendencia fiscal del cambio de forma jurídica de los clubs deportivos en sociedades anónimas deportivas", *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 18, 2006, pág. 194. No obstante, advierte esta autora que la transformación de clubes deportivos en SAD es una transformación *sui generis*: "El capital social obligatorio se desembolsa en efectivo, por lo que la sustentación jurídica de la no sujeción no es la misma que en la transformación societaria ordinaria. En la ordinaria, el motivo es que la aportación de capital o *droit d'apport* ya se gravó en el momento de la constitución, pero en la transformación de clubs en SAD, el hecho imponible gravado se produce en el instante del desembolso del capital en la sociedad resultante de la transformación, y es precisamente esta aportación de capital *ex novo* la que no está sujeta pudiendo estarlo."

dades Autónomas (LOFCA), cada Comunidad Autónoma podrá asumir las siguientes competencias normativas sobre este tributo:

“d) En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», la regulación del tipo de gravamen en arrendamientos, en las concesiones administrativas, en la transmisión de bienes muebles e inmuebles y en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía; y en la modalidad «Actos Jurídicos Documentados», el tipo de gravamen de los documentos notariales. Asimismo, podrán regular deducciones de la cuota, bonificaciones, así como la regulación de la gestión y liquidación del tributo.”

Los términos concretos de esta asunción de facultades de normación se detallan en el artículo 41 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Dice así:

“1. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) Tipos de gravamen:

En relación con la modalidad «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen en:

Concesiones administrativas.

Transmisión de bienes muebles e inmuebles.

Constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre muebles e inmuebles, excepto los derechos reales de garantía.

Arrendamiento de bienes muebles e inmuebles. Los modelos de contrato para el arrendamiento de inmuebles podrán ser elaborados por la propia Comunidad Autónoma.

En relación con la modalidad «Actos Jurídicos Documentados», las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen de los documentos notariales.

b) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas sólo podrán afectar a los actos y documentos sobre los que las Comunidades Autónomas pueden ejercer capacidad normativa en materia de tipos de gravamen con arreglo a lo dispuesto en la letra anterior.

En todo caso, resultarán compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto sin que puedan suponer una modificación de las mismas.

Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación.”

A la vista de este precepto, una Comunidad Autónoma como Andalucía cuenta con habilitación legal suficiente para adoptar normas particulares, referentes a determinadas operaciones relacionadas con el mundo deportivo, en dos de las tres modalidades englobadas en el ITPAJD: Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados. Queda fuera la modalidad Operaciones Societarias, no susceptible de regulación autonómica por tratarse de una exacción sujeta a disposiciones armonizadoras de la Unión Europea.

A título de mero ejemplo, la Comunidad Autónoma podría aprobar un tipo de gravamen reducido para las transmisiones de bienes inmuebles afectos a actividades deportivas sujetas al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas o para los documentos notariales gravados por Actos Jurídicos Documentados que recojan actos o negocios jurídicos protagonizados por determinadas personas o entidades deportivas o que guarden alguna relación con acontecimientos deportivos de cierta relevancia o interés público. Adicionalmente, la Comunidad Autónoma también tiene facultades para reconocer a algunos agentes del deporte deducciones y bonificaciones de la cuota en cualquiera de esas dos modalidades.

Ya ha habido una Comunidad Autónoma que ha hecho uso de sus competencias normativas en esta figura impositiva para aprobar medidas de reducción de la carga tributaria soportada por algunos sujetos vinculados al deporte. Se trata de la Comunidad Valenciana, que a través del 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 introdujo dos bonificaciones temporales de la cuota del 99,99 por 100 –lo que *de facto* equivale casi a una exención plena– para respaldar la celebración de la Copa América 2007. Su contenido es el siguiente:

“Dos. Bonificación en la cuota del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

1. En los supuestos de adquisición de la vivienda habitual por 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 podrá aplicar una bonificación del 99,99 por 100 de la cuota derivada de la aplicación de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2. En los supuestos de arrendamiento de la vivienda habitual que se concierte por no residentes en España con anterioridad al 1 de enero del 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 podrá aplicar una bonificación del 99,99 por 100 de la parte de la cuota tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados correspondiente a las rentas del arrendamiento del período de aplicación del beneficio fiscal, con el límite del resultado de aplicar a dichas rentas el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la totalidad de las rentas que constituyen la base imponible.

3. La condición de miembro de las entidades señaladas en los puntos 1 y 2 de este apartado deberá acreditarse mediante la certificación que, a tal efecto, expida el Consorcio Valencia 2007. Igualmente, a los efectos de lo dispuesto en dichos puntos, se estará al concepto de vivienda habitual previsto en la normativa estatal Reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4. Las bonificaciones a que se refiere este apartado serán de aplicación en relación con los hechos imposables producidos desde el 1 de enero de 2004 hasta el 31 de diciembre de 2007.”

c) Propuesta

En su condición de impuesto estatal susceptible de ser regulado en algunos elementos (tipos de gravamen y deducciones y bonificaciones de la cuota) por las Comunidades Autónomas, el ITPAJD ofrece algunas vías que podrían explorarse por aquéllas para aprobar normas fiscales de apoyo a los agentes del deporte, ya sea en forma de tipos de gravamen reducidos para algunos de los actos o negocios sometidos a los conceptos Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, ya sea a través de deducciones y bonificaciones de la cuota tributaria.

Entre otras operaciones, podrían beneficiarse de estas medidas fiscales autonómicas de apoyo al deporte las transmisiones de bienes inmuebles utilizados o que vayan a utilizarse en la realización de actividades deportivas o los documentos notariales que reflejen actos o negocios vinculados directamente con el deporte, sus agentes o determinados acontecimientos deportivos que se estimen de especial interés (§ 7).

C. Impuesto sobre las Primas de Seguros (IPS)

Con relación a este tributo, creado por el artículo 12 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, la práctica del deporte sólo plantea un problema muy concreto. Se trata de dilucidar si está o no exento de dicho impuesto el seguro obligatorio previsto en el artículo 59 de la Ley estatal del Deporte, que dice así en sus dos primeros apartados:

“1. La asistencia sanitaria derivada de la práctica deportiva general del ciudadano constituye una prestación ordinaria del régimen de aseguramiento sanitario del sec-

tor público que le corresponda, y asimismo de los seguros generales de asistencia sanitaria prestados por entidades privadas.

2. Con independencia de otros aseguramientos especiales que puedan establecerse, todos los deportistas federados que participen en competiciones oficiales de ámbito estatal deberán estar en posesión de un seguro obligatorio que cubra los riesgos para la salud derivados de la práctica de la modalidad deportiva correspondiente.

En el caso de que la asistencia sanitaria sea prestada por una entidad distinta a la aseguradora, esta última vendrá obligada al reintegro de los gastos producidos por dicha asistencia, conforme a lo establecido en el artículo 83 de la Ley General de Sanidad.”

De esta cuestión se ocupó muy pronto la Dirección General de Tributos en su contestación a la consulta escrita núm. 1714-97, de 29 de julio de 1997. Entonces descartó que estuviera exento el seguro obligatorio, concertado por una entidad aseguradora con distintas federaciones deportivas para cubrir los riesgos de salud derivados de la práctica de la modalidad deportiva correspondiente, al amparo del artículo 13.Cinco.1.a) de la Ley 13/1996, que declara exentas las “operaciones relativas a seguros sociales obligatorios”⁴.

Sin embargo, la respuesta hoy en día debería ser otra. Esa modalidad de seguro está comprendido en la exención que para las “operaciones de seguro de asistencia sanitaria y enfermedad” recoge la letra i) del citado precepto, añadido en su día por la Ley 40/1998, 9 diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

4. Para la Dirección General de Tributos, este seguro de accidente deportivo constituye “una medida preventiva en la práctica del deporte, en concreto, dentro del ámbito de las denominadas competiciones oficiales que sean de ámbito estatal y en las que participen deportistas federados, medida que se establece al margen y respetando en todo caso, el sistema de previsión social existente y en concreto el régimen de Seguridad Social en el que están incluidos los deportistas profesionales”. En opinión del Centro directivo, “la entidad consultante no actúa en régimen sustitutivo de la Seguridad Social, sino simplemente con carácter complementario, por lo que no le resulta aplicable la exención mencionada y, en consecuencia, el seguro de accidente deportivo objeto de la presente consulta se encuentra sujeto y no exento del Impuesto sobre las Primas de Seguros”.

III. IMPOSICIÓN AUTONÓMICA



1. Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas y el deporte

A. Mínima incidencia de la imposición autonómica sobre las actividades y los agentes deportivos

Las Comunidades Autónomas de régimen común –es decir, dejando fuera los territorios forales de Navarra y el País Vasco– tienen reconocida la potestad de establecer y exigir sus propios impuestos, de acuerdo con los artículos 133.2 y 157.1.b) de la Constitución, con sus respectivos Estatutos de Autonomía y los artículos 6 y 9 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

A pesar de ese reconocimiento, es con creces conocido el papel marginal que los impuestos autonómicos han venido jugando, salvo contadas excepciones, dentro del esquema hacendístico de estos entes territoriales. Tan exiguo empleo de estos recursos ha venido motivado por la confluencia de varios factores.

Ha concurrido, de una parte, una evidente motivación política, pues por temor a posibles represalias electorales los dirigentes autonómicos no han mostrado, en general, una actitud de excesivo entusiasmo ante la idea de someter a sus contribuyentes a gravámenes de nuevo cuño que, además, suelen ser recurridos ante la jurisdicción constitucional por el gobierno central.

Pero han sido, sobre todo, los condicionamientos jurídicos los que han cercenado la posible fuerza expansiva de esta fuente de financiación. En este sentido, el principal obstáculo al desarrollo de un sistema impositivo autonómico ha provenido de las severas limitaciones y principios que encorsetan el poder tributario de las Comunidades Autónomas.

De especial trascendencia, por los conflictos doctrinales y jurisprudenciales a que han dado lugar, son los límites derivados del artículo 6, apartados 2 y 3, de la LOFCA. Según el primero de ellos, los tributos que establezcan estos entes territoriales “*no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado*”. Aunque el manifiesto recorte que con esta norma se practica en las posibilidades de creación de nuevos tributos ha sido dulcificado por el Tribunal Constitucional, entendiendo que con ella se



Imposición autonómica

prohíbe únicamente la *duplicidad de hechos imponibles* (Sentencias 37/1987, de 26 de marzo, fundamento jurídico 14.º, 186/1993, de 7 de junio, fundamento jurídico 4.º, y 14/1998, de 22 de enero, fundamento jurídico 11.º, entre otras), lo cierto es que aquellas apenas han sido capaces de inventar impuestos con una capacidad recaudatoria mínimamente sólida.

Otro obstáculo significativo deriva del artículo 6.3 de la misma Ley Orgánica, que sólo autoriza a las Comunidades Autónomas a “*establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple*”. El Tribunal Constitucional sí ha interpretado esta advertencia con una actitud bastante restrictiva, excluyendo cualquier eventual incidencia de la tributación propia sobre las “*materias imponibles*” reservadas a las Haciendas locales que no cuente con la preceptiva habilitación legal previa (Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, fundamentos jurídicos 4.º a 6.º).




A los obstáculos anteriores se suma el hecho de que al comenzar su andadura el Estado autonómico las manifestaciones fundamentales de capacidad contributiva y, por ende, los hechos imponibles más rentables de nuestro sistema tributario se hallaban ya copados por los impuestos de la Hacienda estatal y en menor medida por los de las Haciendas locales. Se comprende así que el espacio yermo para la creación de impuestos autonómicos haya sido hartamente angosto. No son muchos los “*filones*” o “*baldíos*” fiscales que permanezcan todavía sin descubrir, pese a que deban ser reconocidos los esfuerzos empeñados por diversas Comunidades Autónomas para exprimir la máxima potencialidad posible a materias imponibles ya gravadas por el Estado, como es el caso de la fiscalidad del juego; o para sacar provecho de novedosas parcelas impositivas aún por explorar en toda su extensión, como sucede con la fiscalidad del medio ambiente (residuos, emisiones de gases, vertidos, instalaciones contaminantes, etc.), las aguas o las grandes explotaciones comerciales.

IMPUESTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN VIGENTE EN EL EJERCICIO 2007

COMUNIDAD AUTÓNOMA	IMPUESTOS PROPIOS
 Andalucía	<ul style="list-style-type: none">– Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas– Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos– Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera– Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales– Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos
 Aragón	<ul style="list-style-type: none">– Canon de saneamiento– Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable– Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera– Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta

 Principado de Asturias	<ul style="list-style-type: none"> – Canon de saneamiento – Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrutilizadas – Impuesto sobre el Juego del Bingo – Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales – Recargo sobre el IAE como Comunidad Autónoma uniprovincial
 Islas Baleares	<ul style="list-style-type: none"> – Canon de saneamiento – Impuesto sobre los Premios del Juego del Bingo
 Canarias	<ul style="list-style-type: none"> – Canon de aguas – Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del Petróleo
 Cantabria	<ul style="list-style-type: none"> – Canon de saneamiento – Recargo sobre el IAE como Comunidad Autónoma uniprovincial
 Castilla-La Mancha	Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el Medio Ambiente
 Castilla y León	No ha establecido impuestos propios
 Cataluña	<ul style="list-style-type: none"> – Canon de Agua y sustitución por exacciones del Canon de Aguas – Canon sobre la disposición controlada de residuos municipales – Gravamen de Protección Civil – Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales
 Extremadura	<ul style="list-style-type: none"> – Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos – Impuesto sobre Depósitos de las Entidades de Crédito – Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente – Impuesto sobre el suelo sin edificar y edificaciones ruinosas
 Galicia	<ul style="list-style-type: none"> – Canon de Saneamiento – Impuesto sobre el Juego del Bingo – Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica
 Comunidad de Madrid	<ul style="list-style-type: none"> – Tarifa de depuración de aguas residuales – Impuesto sobre los premios del bingo – Impuesto sobre la modalidad de juegos colectivos de dinero y azar simultáneos – Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados – Impuesto sobre Depósito de Residuos – Recargo sobre el IAE como Comunidad Autónoma uniprovincial

Imposición autonómica

 Región de Murcia	<ul style="list-style-type: none">- Canon de saneamiento- Impuesto sobre los premios del juego del bingo- Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia- Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales- Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera- Recargo sobre el IAE como Comunidad Autónoma uniprovincial
 La Rioja	<ul style="list-style-type: none">- Canon de saneamiento- Recargo sobre el IAE como Comunidad Autónoma uniprovincial
 Comunidad Valenciana	<ul style="list-style-type: none">- Canon de saneamiento- Recargo sobre la Tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar

Fuente: página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (<http://www.aeat.es>)

En general, los impuestos autonómicos recaen sobre materias imposables ajenas por completo al fenómeno deportivo, de manera que ni agravan la tributación de las personas y entidades vinculadas a este sector ni contienen medidas extrafiscales de fomento del mismo. Salta a la vista, tras examinar el listado de impuestos o recargos recogidos en el cuadro anterior, que estas figuras impositivas están desprovistas de cualquier incidencia especial sobre las actividades deportivas, los deportistas o las entidades deportivas. Como única excepción cabe considerar el recargo en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) de las Comunidades Autónomas uniprovinciales que puede suponer, por ejemplo, un incremento de carga fiscal para las sociedades anónimas deportivas que no estén exentas del pago de este impuesto municipal⁵.

B. Un ejemplo de incidencia colateral en el deporte: el impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable

Dejaremos constancia de que una de las exacciones creadas por las Comunidades Autónomas en los últimos años sí puede tener una incidencia colateral sobre un grupo concreto de modalidades deportivas, encareciendo los costes económicos que han de afrontar quienes las practican. Nos referimos a los deportes de nieve o deportes de invierno.

Se trata del *Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable*, creado por la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativa en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comuni-

5. De conformidad con el artículo 82.1.c) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), están exentos del pago del IAE los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que tengan un importe neto de la cifra de negocios –determinado de acuerdo con el artículo 191 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Autónomas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre– inferior a 1.000.000 de euros.

dad Autónoma de Aragón⁶, y regulado en la actualidad por Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. La filosofía que movió al legislador aragonés a establecer este tributo se pone de relieve en el preámbulo del primer texto legal:

“El objeto imponible de este impuesto responde a la necesaria asunción de un coste por parte de las empresas que, al emplear en su actividad transportes mediante líneas o tendidos de cable, dañan el medio ambiente. Es, en primer lugar, un elemento perturbador del paisaje, y, por esa misma artificialidad, incide negativamente tanto en la flora como en la fauna del territorio aragonés. Además, esas instalaciones pueden originar situaciones de riesgo para la salud humana o suponen, tanto, en el caso de los teleféricos como de instalaciones en el medio forestal, un impacto negativo sobre un medio (la montaña y el bosque aragoneses) objeto de especial tutela y atención.”

De la regulación de esta figura impositiva, de inequívoco signo medioambiental, que recoge el vigente Texto Refundido destacamos los siguientes aspectos:

- Tiene como objeto la capacidad económica que se manifiesta en determinadas actividades, desarrolladas mediante la utilización de instalaciones o elementos de dichos sistemas para el transporte de personas (teleféricos y remonta-pendientes) y de mercancías o materiales (instalaciones de remonte utilizadas en el medio forestal), como consecuencia de su incidencia negativa en el entorno natural, territorial y paisajístico de la Comunidad Autónoma (artículo 7). En palabras del preámbulo de la derogada Ley 13/2005, *“junto a su intencionalidad extrafiscal, se da una presencia clara de capacidad contributiva en los sujetos pasivos”,* ya que el empleo de las instalaciones *“pone de manifiesto una capacidad de intervención en el mercado de producción o distribución de servicios”*.
- En particular, se consideran instalaciones aptas para el transporte de personas por cable los funiculares y otras instalaciones cuyos vehículos se desplazan sobre ruedas u otros dispositivos de sustentación y mediante tracción de uno o más cables; los teleféricos, cuyos vehículos son desplazados y/o movidos en suspensión por uno o más cables, incluyendo igualmente las telecabinas y los telesillas; y los telesquíes que, mediante un cable, tiran de los usuarios pertrechados de equipos adecuados (artículo 8).
- El hecho imponible se define como *“el daño medioambiental causado directamente por las instalaciones de transporte mediante líneas o tendidos de cable”* antes mencionadas; daño que se entenderá producido aun cuando las instalacio-

6. Contra esta Ley autonómica han sido interpuestos dos recursos de inconstitucionalidad por el Presidente del Gobierno y por Diputados del Grupo Parlamentario Popular del Congreso de los Diputados, admitidos a trámite por el Tribunal Constitucional mediante providencias de 9 de mayo de 2006. No obstante, ambos recursos se refieren a otro de los tributos medioambientales regulados en la Ley 13/2005 –el impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta–, por lo que no afectan a la figura que vamos a analizar.

nes y elementos del transporte estén en desuso o ni siquiera hayan entrado en funcionamiento (artículo 9).

- Se designan como sujetos pasivos, a título de contribuyentes, a quienes exploten las instalaciones o elementos afectos al transporte realizado mediante líneas o tendidos de cable. Como bien explica el preámbulo, el sujeto pasivo del impuesto no es, por tanto, el consumidor o el usuario en el caso de las pistas de esquí, sino el titular de la explotación (artículo 10).
- No se prevé el mecanismo de la repercusión del tributo, cuestión que también subrayaba indirectamente el preámbulo de la Ley 13/2005 al afirmar que *“no se grava la práctica del esquí ni la actividad que la propicia, sino el perjuicio en el medio ambiente y en otros valores superiores (territorio, paisaje, flora, fauna) que deben ser protegidos y, en su caso, restaurados”*. Lo cierto es que, al margen de esta declaración legal, nada impide a las empresas explotadoras de las instalaciones trasladar la carga tributaria a sus clientes junto con el precio del *forfait*, como suele ser habitual en las operaciones de mercado.
- Para la cuantificación del tributo se parte de una base imponible definida en unidades contaminantes de medida del daño medioambiental, concretadas a través del número y longitud de las instalaciones de transporte por cable (artículo 11). En el caso de las instalaciones dedicadas al transporte de personas la cuota tributaria se determina aplicando tipos de gravamen específicos y una serie de coeficientes multiplicadores (artículo 12)⁷.
- La recaudación de este impuesto, al igual que la de los demás impuestos medioambientales recogidos en la Ley 13/2005, está afectada. De modo que los ingresos efectivamente obtenidos mediante su exacción *“se destinarán, deducidos los costes de gestión y colaboración, a la financiación de medidas preventivas, correctoras o restauradoras del medio ambiente explotado, degradado o lesionado por el efecto negativo derivado de determinadas actividades contaminantes de los recursos naturales y territoriales en la Comunidad Autónoma de Aragón”* (artículo 12).

Como puede apreciarse, poco o nada en común tiene este impuesto ecológico con el deporte, ni mucho menos con su fomento y promoción. Resulta evidente su vinculación a la política de protección del medio ambiente, circunstancia esta que no entramos a valorar aquí. Si hemos hecho una breve alusión a él es por la sencilla razón de que

7. La cuantías previstas son de 5.040 euros por cada transporte por cable colectivo instalado (telecabinas, telesillas y telesquís con capacidad para más de una persona); 4.560 euros por cada transporte por cable individual instalado (telesquís con capacidad para una persona); y 12 euros por cada metro de longitud del transporte por cable de personas. En función de la longitud total por estación, expresada en kilómetros, de las pistas de esquí alpino a las que se encuentren afectas las instalaciones, a la cuota se le aplicará el coeficiente que corresponda de los siguientes: a) 1 (hasta 20 kilómetros de pista); b) 1,25 (de 20 a 40 kilómetros de pista); c) 1,5 (más de 40 kilómetros de pista). Además, se prevé que en caso de instalaciones o elementos del transporte mediante líneas o tendidos de cable que se encontraran en situación de desuso durante, al menos, tres años, computados a partir de 1 de enero de 2006, la cuota tributaria se incrementará multiplicando por tres la que hubiere correspondido en función del número y longitud de dichas instalaciones o elementos de transporte.

supone, a nuestro modo de ver, un claro ejemplo de intervención pública encaminada a incrementar la carga tributaria que soportan quienes practican determinados deportes, en este caso el esquí y actividades similares. Por mucho que la Ley aragonesa diga que se quiere someter a tributación a las entidades que exploten instalaciones de transporte por cable a causa del impacto negativo sobre la naturaleza, al final serán los usuarios de las mismas, principalmente los deportistas de invierno, quienes se hagan cargo del impuesto por la vía de un incremento de las tarifas o precios abonados por la utilización de los remontes (el llamado *forfait*).

2. Referencia específica a los impuestos propios de la Comunidad Autónoma de Andalucía

Lo que más arriba hemos indicado respecto de la absoluta falta de conexión entre los impuestos autonómicos y el deporte resulta plenamente aplicable a la Comunidad Autónoma de Andalucía. Basta con leer el nombre de los cinco impuestos propios que esta Comunidad Autónoma tiene actualmente en vigor para ratificar de inmediato esta conclusión.

El Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas, establecido por la Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria, constituye una auténtica reliquia histórica que, tras ver confirmada su constitucionalidad por la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, nunca se ha aplicado ni ha recaudado cantidad alguna.

En cuanto a los cuatro impuestos ecológicos instaurados por obra de la Ley 18/2003 de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, tampoco tienen nada que ver con el fenómeno deportivo sus respectivos objetos y hechos imponibles (emisión de gases a la atmósfera, vertidos a las aguas litorales, depósito de residuos radioactivos y depósito de residuos peligrosos). Todos ellos tienen en común su instrumentación al servicio de loables objetivos como estimular e incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno natural, compensar con la recaudación adicional, el impacto en los recursos naturales que originan las conductas humanas y contribuir a la financiación de las acciones incluidas en las políticas medioambientales.

Por consiguiente, la imposición autonómica andaluza no supone ningún tipo de obstáculo de orden jurídico ni económico para el fomento y la promoción del deporte dentro del territorio de la Comunidad Autónoma.

3. Conclusiones y propuestas

Tras repasar el inventario de impuestos propios de las Comunidades Autónomas actualmente vigentes, se constata que ninguno de ellos guarda una relación directa con el mundo del deporte. Sólo uno, el impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable puede comportar, vía repercusión de la cuota, un incremento de los costes económicos que soportan las personas que practican los deportes típicos de las estaciones invernales.

De cara al futuro, recomendamos que no se establezca por parte de la Comunidad Autónoma de Andalucía ninguna figura impositiva que pueda producir este tipo de efectos colaterales sobre determinadas modalidades deportivas; o que, al menos, se tenga en cuenta este factor al estudiar la creación de impuestos ligados a la protección del medio ambiente (§ 8).

IV. IMPOSICIÓN LOCAL

1. Los impuestos municipales y el deporte. Ausencia de peculiaridades en la normativa sobre Haciendas Locales

La regulación esencial de los impuestos municipales se encuentra recogida en la actualidad en los artículos 59 y siguientes del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Estas disposiciones con rango de ley pueden ser desarrolladas por los municipios con base en la potestad para establecer y exigir tributos que les reconoce el artículo 133.2 de la Constitución. Por tanto, hay que tener en cuenta las normas que apruebe cada municipio en el ejercicio de su potestad reglamentaria, denominadas ordenanzas fiscales (artículo 106.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local), a través de las cuales los Ayuntamientos hacen uso de las competencias normativas que tienen reconocidas para la expresión de su poder tributario.

Con arreglo a los artículos 38 y 59 del citado Texto Refundido, los municipios cuentan con dos tipos de impuestos propios.

De una parte, nos encontramos con los denominados *impuestos de exacción obligatoria*, establecidos directamente por la ley estatal y que, por consiguiente, todos los municipios están obligados a exigir. Lo anterior no impide que se les otorgue cierta capacidad para completar la regulación de algunos elementos esenciales. Dentro de este bloque se engloban el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM). Como subraya el artículo 15.1 y 2 del Texto Refundido, los Ayuntamientos no tendrán que acordar la imposición de estos gravámenes, pero cuando “*decidan hacer uso de las facultades que les confiere esta ley en orden a la fijación de los elementos necesarios para la determinación de las respectivas cuotas tributarias, deberán acordar el ejercicio de tales facultades, y aprobar las oportunas ordenanzas fiscales*”.

De otra parte, están los llamados *impuestos de exacción potestativa*, sobre los cuales cada municipio tiene reconocida no sólo la potestad de retocar algunos aspectos fundamentales de su estructura, sino también la más genérica de adoptar la decisión inicial de establecerlos y exigirlos dentro del respectivo término municipal. De ahí que el artículo 15.1 del Texto Refundido reclame en estos supuestos a los Ayuntamientos

que acuerden su imposición o supresión y aprueben las correspondientes ordenanzas fiscales. Estos impuestos de exigencia no preceptiva son sólo dos: el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). En realidad, según dijimos, hay un tercer impuesto de exacción potestativa conforme a la disposición transitoria sexta del Texto Refundido. Se trata del Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, derogado en su mayor parte tras la entrada en vigor del IVA en nuestro país pero que los Ayuntamientos han podido continuar exigiendo exclusivamente en la modalidad que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca. Su importancia recaudatoria es mínima en el momento presente (7.555.000 de euros de recaudación líquida en todo el país en el ejercicio 2004, según la información que ofrece el Ministerio de Economía y Hacienda), lo que justifica que no entremos en el análisis de una figura que, por otra parte, poco tiene que ver con el deporte.

Como premisa de partida, que a continuación ratificaremos con relación a cada uno de los impuestos concretos, podemos afirmar que no existe un tratamiento específico o particularizado del deporte, los deportistas o las entidades deportivas en ninguno de estos tributos locales. En consecuencia, las personas o entidades vinculadas al mundo deportivo tributarán por estas figuras cuando realicen sus respectivos hechos imposables, como cualquier otro sujeto; y dejarán de hacerlo, en todo o en parte, cuando puedan acogerse a algunas de las exenciones o bonificaciones previstas en el texto legal.

A. Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) e instalaciones deportivas

Pieza tradicional del sistema impositivo municipal y heredero de las antiguas contribuciones territoriales (urbana, rústica y pecuaria), el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, regulado en los artículos 60 a 77 del Texto Refundido, es un impuesto directo, real y periódico que grava el valor de los bienes inmuebles. Toma como base imponible el valor catastral, determinado conforme a lo dispuesto por la normativa del Catastro Inmobiliario, registro administrativo dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, regulado en el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

Las instalaciones deportivas y, en general, los inmuebles vinculados a la actividad deportiva, ya sean de titularidad pública o privada, quedan en principio sujetas a este tributo, cuyo hecho imponible es definido así por el artículo 61:

“1. Constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:

- a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.*
- b) De un derecho real de superficie.*
- c) De un derecho real de usufructo.*

d) *Del derecho de propiedad.*

2. *La realización del hecho imponible que corresponda de entre los definidos en el apartado anterior por el orden en él establecido determinará la no sujeción del inmueble a las restantes modalidades en él previstas.*⁸

Ahora bien, el hecho de que un inmueble sea destinado a usos deportivos es una circunstancia relevante a la hora de que el Catastro proceda a fijar su valor catastral, magnitud que como hemos dicho constituye la base imponible del IBI. De acuerdo con el artículo 23.1 del citado Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, para la determinación del valor catastral se tendrán en cuenta una serie de criterios, entre los que figura (letra b) el “uso”:

“a) La localización del inmueble, las circunstancias urbanísticas que afecten al suelo y su aptitud para la producción.

b) El coste de ejecución material de las construcciones, los beneficios de la contrata, honorarios profesionales y tributos que gravan la construcción, el uso, la calidad y la antigüedad edificatoria, así como el carácter histórico-artístico u otras condiciones de las edificaciones.

c) Los gastos de producción y beneficios de la actividad empresarial de promoción, o los factores que correspondan en los supuestos de inexistencia de la citada promoción.

d) Las circunstancias y valores del mercado.

e) Cualquier otro factor relevante que reglamentariamente se determine.”

Este tema fue objeto de atención algunos años antes de la aprobación de la vigente normativa catastral por el *Informe de la Comisión constituida para el estudio de la fiscalidad del deporte*, concluido en junio de 1998 en el seno del Instituto de Estudios Fiscales pero que no fue objeto de publicación por parte de dicho organismo del Ministerio de Economía y Hacienda⁹. Los representantes del Consejo Superior de Deportes en dicha Comisión solicitaron el establecimiento de un mínimo exento mayor para los inmuebles dedicados a instalaciones deportivas¹⁰. A ello opuso la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales “la dificultad de arbitrar nuevas exenciones en los tributos dado que se consideran recursos de los Municipios y contribuyen a su sostenimiento general.” Ante esta división de posturas la Comisión llegó al siguiente resultado, después de revisar el procedimiento de determinación del valor catastral de las instalaciones deportivas:

-
8. Redacción del apartado 2 con vigencia a partir de 1 de enero de 2008, dada por el apartado uno de la disposición adicional décima de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.
 9. *Informe de la Comisión constituida para el estudio de la fiscalidad del deporte*, Instituto de Estudios Fiscales, junio de 1998, ejemplar mecanografiado, págs. 87-90. Dejamos constancia de nuestro agradecimiento al Profesor L. M. CAZORLA PRIETO, que nos ha facilitado amablemente una copia de este documento.
 10. En aquel momento el artículo 64 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales –en la actualidad derogada– declaraba exentos los bienes de naturaleza urbana cuya base imponible fuese inferior a 100.000 pesetas.

“En consecuencia, respecto al estudio del método de determinación del valor catastral de las instalaciones deportivas con el objeto de concluir o no sobre si a la hora de su formación se tiene o no en cuenta la finalidad de la construcción, de acuerdo con lo indicado anteriormente, el valor catastral de cualquier construcción se habrá ponderado en función de su destino, de forma que los coeficientes de la Norma 20 –la Comisión alude aquí a una norma técnica de valoración catastral– reflejarán el uso, clases, modalidad y categoría de cada una de ellas.

Por consiguiente, la Comisión considera que la valoración catastral de los inmuebles dedicados a un uso deportivo ya refleja a través de los coeficientes indicados la utilización de los mismos.”

No obstante la afirmación anterior sobre la sujeción al IBI con carácter general, entre los supuestos de no sujeción al impuesto contemplados por el apartado 5 del propio artículo 61 hay uno que puede tener importancia con relación a los bienes inmuebles destinados a usos deportivos de los que sean titulares los municipios. Se trata del siguiente:

“5. No están sujetos a este impuesto:

(...)

b) Los siguientes bienes inmuebles propiedad de los municipios en que estén enclavados:

(...)

Los de dominio público afectos a un servicio público gestionado directamente por el ayuntamiento, excepto cuando se trate de inmuebles cedidos a terceros mediante contraprestación.

Los bienes patrimoniales, exceptuados igualmente los cedidos a terceros mediante contraprestación.”

En cuanto a las instalaciones deportivas de titularidad privada como, por ejemplo, las pertenecientes a un club deportivo o una sociedad anónima deportiva, no están amparadas por ese supuesto de no sujeción. Esta circunstancia no es baladí porque, como recuerda VIDAL WAGNER, la mayoría de las disciplinas deportivas requieren grandes superficies para poder desarrollarse, con la consecuencia de que las deudas tributarias en concepto de IBI sean de una entidad nada desdeñable¹¹. Además, dentro del listado de exenciones del pago del impuesto que recoge el artículo 62 del Texto Refundido no hay ninguna específicamente vinculada a los bienes inmuebles de uso deportivo. Lo mismo puede decirse de las bonificaciones obligatorias y las bonificaciones potestativas, estas últimas supeditadas a que cada municipio apruebe su regulación mediante ordenanza, previstas en los artículos 73 y 74.

Por consiguiente, cabe concluir que las restantes entidades deportivas distintas de los organismos municipales están sometidas al régimen general de impuesto y obligadas, como aclaran CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES, al pago de la deuda tributaria

11. VIDAL WAGNER, G., “Tributación de Federaciones y Clubes Deportivos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 12, 2004, pág. 225.

que corresponda de acuerdo con los artículos 65 y siguientes del Texto Refundido, salvo que puedan acogerse a los beneficios fiscales del régimen especial de las entidades sin fines lucrativos que la Ley 49/2002 prevé en determinados impuestos municipales, según veremos en el apartado 2. Están comprendidos dentro de estos obligados tributarios el Consejo Superior de Deportes y los organismos equivalentes de las Comunidades Autónomas¹², las Ligas profesionales, las agrupaciones de clubes de ámbito estatal, los entes de promoción deportiva, las sociedades anónimas deportivas y los clubes que no hayan sido declarados de utilidad pública¹³.

Si acaso afecta indirectamente al deporte escolar la exención de la que pueden beneficiarse, previa solicitud, los inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada [apartado 2.a)]. Y con relación a las instalaciones deportivas ubicadas en las universidades podrá resultar de aplicación, en su caso, la bonificación de hasta el 95 por 100 de la cuota íntegra que el artículo 74.2 bis –en la redacción dada por la disposición final cuarta de la Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades– permite a los Ayuntamientos reconocer a los inmuebles dedicados a la enseñanza universitaria.

En último extremo hay una previsión de la que podrían servirse los Ayuntamientos para otorgar un trato preferente a los inmuebles con usos vinculados al deporte. En efecto, el artículo 72.4 recoge la posibilidad de que aquéllos establezcan *“para los bienes inmuebles urbanos, excluidos los de uso residencial, tipos diferenciados atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones”*. De manera que si así se aprueba en el municipio correspondiente, cabría asignar a los inmuebles de uso deportivo tipos de gravamen inferiores a los aplicables a inmuebles de uso industrial, comercial, etc.

B. Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), deportistas y entidades deportivas

a) Régimen antes de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre

El Impuesto sobre Actividades Económicas, cuya regulación básica está contenida en los artículos 78 a 91 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, tiene carácter directo, real y periódico. Su hecho imponible está constituido por el *“mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o*

12. La exención prevista en el artículo 62.1.a) del Texto Refundido está circunscrita a los bienes inmuebles que sean propiedad del Estado y de las Comunidades Autónomas *“que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los del Estado afectados a la defensa nacional”*.

13. CAZORLA PRIETO, L. M., y CORCUERA TORRES, A., *Los Impuestos del Deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999, págs. 170-171, muy críticos con la parquedad legislativa a la hora de establecer beneficios fiscales en este impuesto para la actividad deportiva, a su juicio en contradicción con el mandato constitucional de fomento del deporte.

artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto". Obsérvese que la sujeción al tributo viene dada por el simple hecho de desarrollar una actividad económica, con independencia de que la misma genere beneficios o pérdidas para el sujeto pasivo. Precisamente por ello la cuota tributaria se cuantifica aplicando unas tarifas que toman como referencia, entre otros elementos, el beneficio medio presunto.

Se considera actividad económica gravada toda aquella que *"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 y servicios"*. Dentro de las actividades empresariales están incluidas las ganaderas independientes de la agricultura, las mineras, industriales, comerciales y de servicios y quedan excluidas, por el contrario, las actividades agrícolas, las ganaderas dependientes, las forestales y las pesqueras.

En su concepción originaria, el IAE era un tributo que podía incidir sobre gran parte de las personas y entidades vinculadas al ámbito deportivo, pues no acogía un trato fiscal beneficioso para las mismas¹⁴. De hecho, en las todavía vigentes Tarifas e Instrucción del impuesto aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 septiembre, modificado de forma repetida por las sucesivas leyes de presupuestos y otras disposiciones con rango de ley, se contemplan algunas actividades, clasificadas en grupos o epígrafes, relacionados de modo directo con el deporte. Recogemos las más significadas en el siguiente cuadro¹⁵:

SECCIÓN 1.^a	
ACTIVIDADES EMPRESARIALES: INDUSTRIALES, COMERCIALES, DE SERVICIOS Y MINERAS	
Agrupación 96.– Servicios recreativos y culturales	
GRUPO 967.– Instalaciones deportivas y escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte	
Epígrafe 967.1.– Instalaciones deportivas	
Epígrafe 967.2.– Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte	
Epígrafe 967.3.– Alquiler de artículos para deporte en instalaciones deportivas	
GRUPO 968.– Espectáculos Deportivos	
Epígrafe 968.1.– Instalaciones para la celebración de espectáculos deportivos	
Epígrafe 968.2.– Organización de espectáculos deportivos en instalaciones que no sean de la titularidad de los organizadores	
Epígrafe 968.3.– Organización de espectáculos deportivos por Federaciones nacionales y territoriales y clubes no profesionales	

14. Así lo pusieron de relieve CAZORLA PRIETO, L. M., y CORCUERA TORRES, A., "Los Impuestos...", *op. cit.*, págs. 178-179.

15. El análisis más completo de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas en relación a la actividad deportiva se contiene en la obra de CAZORLA PRIETO, L. M., *Impuesto sobre Actividades Económicas y Deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1996, págs. 195 y siguientes.

SECCION 2.^a**ACTIVIDADES PROFESIONALES****Agrupación 82.– Profesionales de la enseñanza**

GRUPO 826.– Personal docente de enseñanzas diversas, tales como educación física y deportes, idiomas, mecanografía, preparación de exámenes y oposiciones y similares

SECCION 3.^a**ACTIVIDADES ARTÍSTICAS****Agrupación 04.– Actividades relacionadas con el deporte**

GRUPO 041.– Jugadores y entrenadores de fútbol

GRUPO 042.– Jugadores, entrenadores y preparadores de tenis y de golf

GRUPO 043.– Pilotos, entrenadores y preparadores de motociclismo y automovilismo

GRUPO 044.– Boxeadores, entrenadores y preparadores de boxeo

GRUPO 045.– Jugadores, entrenadores y preparadores de baloncesto

GRUPO 046.– Corredores, entrenadores y preparadores de ciclismo

GRUPO 047.– Jugadores, entrenadores y preparadores de balonmano, voleibol, pelota y otros deportistas de la hípica, lucha, etcétera

GRUPO 048.– Árbitros de espectáculos deportivos

GRUPO 049.– Otras actividades relacionadas con el deporte

Las personas físicas que practicasen profesionalmente el deporte quedaban sujetas al IAE siempre que lo hicieran como una actividad de carácter profesional, en el sentido arriba enunciado. Y a la inversa, no estaban sujetos aquellos otros sujetos que desarrollasen una actividad deportiva en el marco de una relación laboral, dependiente y por cuenta ajena¹⁶, ni tampoco los que lo hicieran de manera aficionada y sin contraprestación. Tampoco constituía actividad económica sujeta el impuesto, según CAZORLA PRIETO, la percepción de premios en metálico, cuando los mismos fuesen irregulares en el tiempo, de distinta fuente y directamente conectados con el resultado de una competición deportiva¹⁷.

En cualquier caso, el Informe *El Deporte Español ante el Siglo XXI* del año 2000 recalcó que la incidencia del IAE sobre los deportistas era en realidad muy baja, citando datos bien elocuentes para acreditarlo¹⁸:

“En el año 1997 estuvieron dados de alta en los epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas número 041 a 049 un total de 936 deportistas, siendo los más numerosos los del 042, que corresponden a los jugadores y entrenadores de tenis o de golf.

16. MAGRANER MORENO, F., *Tributación de artistas y deportistas*, CISS, Valencia, 2005, pág. 18, aclara a este respecto lo siguiente: “La referencia a la práctica del deporte –el autor se refiere al Real Decreto 1006/1985– parece que pretende excluir las relaciones que directamente no pretendan esta práctica, tales como las que unen a los Clubes o entidades con los entrenadores o técnicos”. Tras aludir a diversas sentencias de signo diverso concluye: “En todo caso, cabe señalar que estas distintas calificaciones no van a incidir en la no sujeción al IAE de estas actividades, ya que en las mismas no se discute su consideración o no como trabajador por cuenta ajena, sino tan sólo, como puede desprenderse de los distintos pronunciamientos jurisprudenciales señalados, la adscripción a un determinado marco de relación laboral.”

17. CAZORLA PRIETO, L. M., “Impuesto sobre Actividades Económicas...”, *op. cit.*, pág. 204.

18. Consejo Superior de Deportes, *El Deporte Español ante el Siglo XXI*, Ministerio de Educación y Cultura, Madrid, 2000, págs. 168-169.

Se estima que muy pocos deportistas profesionales están dados de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, ya que la mayoría de los deportistas son trabajadores por cuenta ajena. Salvo en algunos deportes, la mayoría de los deportistas pertenecen a un equipo de competición o perciben sus retribuciones de los patrocinadores de un deporte determinado. Por ello, la mayoría de éstos están vinculados por una relación laboral de carácter especial, no estando obligados a tributar por este impuesto.

Sin embargo, a pesar de que los deportistas profesionales estén vinculados por una relación laboral, puede percibir otros ingresos diferentes de las remuneraciones salariales. Estas remuneraciones pueden provenir de otras entidades distintas del empleador, en concepto de patrocinio de los productos de la entidad que satisfaga las rentas, o bien derivar de la cesión a una entidad del derecho a explotar la imagen del jugador. En estos casos el deportista profesional debería darse alta en el IAE. Sin embargo, son muy pocos los deportistas que se dan de alta en este impuesto por el ejercicio de cualesquiera de las actividades enunciadas que supone el ejercicio de una actividad profesional.”

Además, este Informe puso de relieve que cada uno de los grupos de la agrupación 04 tiene asignada una cuota de actividad distinta, pero con el problema de que dentro de cada grupo “no se distinguen cuotas de actividad diferente, según la categoría en que desarrollen su actividad los deportistas profesionales. Así, por ejemplo, la cuota de actividad asignada a los árbitros de espectáculos deportivos es la misma cualquiera que sea la división en la que actúen y el deporte que arbitren.”¹⁹ Por ello, lanzó la siguiente recomendación:

“La falta de especificación dentro de las cuotas de actividad de este impuesto, puede producir discriminaciones entre los sujetos pasivos en la medida en que las retribuciones de éstos dependen fundamentalmente del deporte en el que ejercen su actividad profesional y, dentro de éste, de la categoría en la que actúen.

(...)

Sin embargo, se ha criticado el hecho de que se aplican las mismas cuotas a deportistas profesionales de diferente categoría. En el caso de que se modificasen las tarifas del IAE, en función de la categoría profesional de los deportistas, esta modificación podría suponer un aumento de la cuota de actividad de los deportistas de más nivel, ya que las cuotas de este impuesto son muy bajas, por lo que la diferenciación en función de la categoría profesional no supondría una disminución considerable en los deportistas de categorías inferiores sino, por el contrario, un posible aumento de la cuota de actividad que deben satisfacer los deportistas de categorías superior.”²⁰

19. CAZORLA PRIETO, L. M., “Impuesto sobre Actividades Económicas...”, *op. cit.*, págs. 204-205, ya denunció con anterioridad la vulneración del principio de capacidad económica que suponía la tributación por el mismo concepto y cuantía, por ejemplo, de un jugador de fútbol de primera división y de otro de distinta categoría con pequeños ingresos derivados de su actividad deportiva.

20. *Ibidem*.

En realidad estas reflexiones y propuestas no eran originales. El citado Informe *El Deporte Español ante el Siglo XXI* no hizo otra cosa que seguir al pie de la letra en este punto el contenido de otro documento previo, el ya citado *Informe de la Comisión constituida para el estudio de la fiscalidad del deporte*²¹.

Salvo las entidades deportivas que no pudieran beneficiarse de los incentivos fiscales aplicables a las entidades sin fines lucrativos (Ligas profesionales, agrupaciones de clubes de ámbito estatal, entes de promoción deportiva, sociedades anónimas deportivas y clubes que no hubieran sido declarados de utilidad pública), aspecto en el que de nuevo nos remitimos al apartado 2, las demás estaban sujetas al impuesto como cualquier otro agente empresarial o profesional.

Por el contrario, los entes y organismos públicos competentes en materia deportiva siempre han gozado de exención. Expresamente se la reconocía el artículo 83.1.a) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales –actual artículo 82.1.a) del Texto Refundido– al Estado y a sus organismos autónomos (Consejo Superior de Deportes), además de a las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales y sus entidades de Derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos.

La tributación por el IAE era y es independiente de que la actividad económica correspondiente se halle o no especificada en las Tarifas aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 septiembre. La regla 2.ª de su Instrucción insiste en este punto:

“El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa.”

La agrupación 96 reproducida en el cuadro sólo comprendía algunas de las actividades que pueden desarrollar las entidades deportivas²². Para las no previstas expre-

21. “Informe de la Comisión constituida...”, *op. cit.*, págs. 47-49.

22. En la contestación a la consulta núm. 0368-01, de 22 de febrero de 2001, la Administración lleva a cabo diversas aclaraciones con relación a una entidad que preguntó acerca de la clasificación en las Tarifas del IAE de las instalaciones deportivas y los cursos deportivos. Si “la actividad ejercida consiste únicamente en facilitar las instalaciones deportivas para su uso por parte del público en general, el titular de la actividad deberá causar alta y tributar únicamente por el citado Epígrafe 967.1”. En cambio, “si, además de facilitar las instalaciones deportivas para su uso por el público en general, el titular de la actividad organiza e imparte en el mismo local cursos de perfeccionamiento del deporte en general, o presta servicios de entrenamiento o preparación de deportistas (sean cuales sean las modalidades o especialidades deportivas), bien directamente por el titular de las instalaciones, bien mediante la contratación de profesores asalariados y/o autónomos, se deberá causar alta, además, en el citado Epígrafe 967.2.”

Otro supuesto interesante se analiza en la contestación a la consulta núm. 0499-03, de 8 de abril de 2007, respecto de las entidades deportivas que tienen cedido el uso de instalaciones en las que se celebran espectáculos deportivos (estadios, pabellones, etc.) y que preguntan si deben darse de alta en el Epígrafe 968.1 “Instalaciones para la celebración de espectáculos deportivos” o en el Epígrafe 968.2 “Organización de espectáculos deportivos en instalaciones que no sean de la titularidad de los organizadores”. A juicio de la Administración tributaria, pueden darse dos situaciones diferentes. En primer lugar, que “de las estipulaciones del acuerdo o contrato de cesión de uso, concesión administrativa o situación análoga, se derive que dichas instalaciones (estadios, pabellones, etc.) propiedad de un ente público

samente, la regla 3.^a de la Instrucción dispone dos soluciones. En primer lugar, siempre que sea posible *“se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.), a las que por su naturaleza se asemejen y tributarán por la cuota correspondiente al referido grupo o epígrafe de que se trate.”* En defecto de esta alternativa *“se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe correspondiente a la actividad a la que por su naturaleza más se asemejen, y tributarán por la cuota asignada a ésta.”*

b) Régimen tras la Ley 51/2002, de 27 de diciembre

Ese modelo de tributación ha pasado en gran medida a la historia legislativa. La Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, introdujo sustanciales modificaciones en la regulación del Impuesto, encaminadas a eximir del pago a la mayoría de los pequeños y medianos negocios y actividades profesionales y a procurar una cierta graduación de la carga tributaria en función de las concretas circunstancias económicas del obligado tributario. El cambio más llamativo se observa con solo leer la actual redacción dada al artículo 82.1.b) y c) del Texto Refundido. En virtud de este precepto han pasado a disfrutar de exención plena del pago del IAE las siguientes personas y entidades:

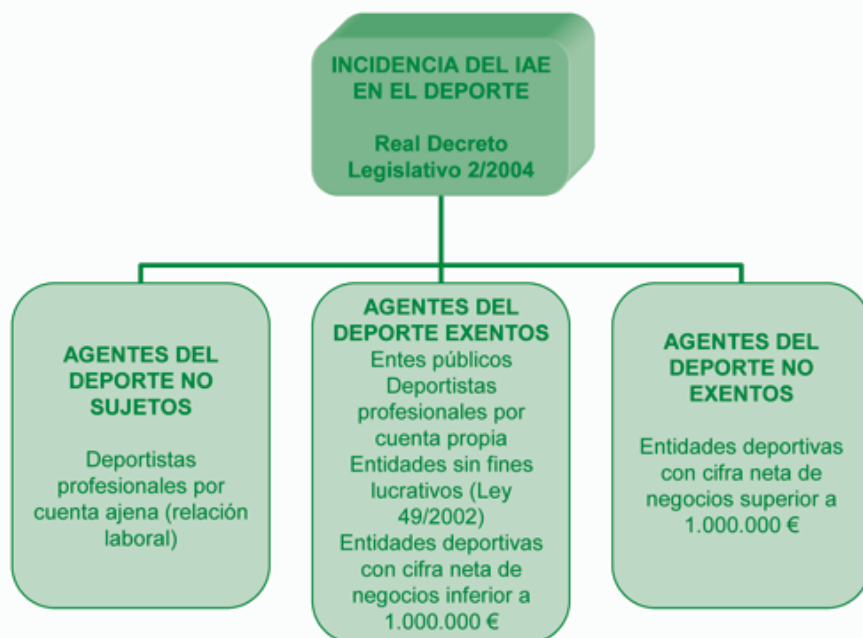
- Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de desarrollo de aquélla.
- Las personas físicas, es decir, la totalidad de los empresarios o profesionales individuales.
- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y otras entidades que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

Tan amplias exenciones, a las que se han agregado diversas bonificaciones de la cuota, se han traducido, de facto, en un notable cercenamiento del impuesto, con la consiguiente caída de su recaudación. Además, hay que sumar la exención adicional, que después veremos en el apartado 2, respecto de las entidades acogidas al régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002 (federaciones, Comité

(Ayuntamiento, Diputación, Comunidad Autónoma, etc.) se ceden a los clubes o entidades deportivas con la condición de que, si lo desean, puedan explotar las instalaciones para otros fines además de la organización de espectáculos deportivos, es decir, que los clubes o entidades deportivas tengan la disponibilidad total y absoluta de dichas instalaciones.” En este caso la entidad deportiva deberá causar alta en el Epígrafe 968.1 de la Sección Primera “Instalaciones para la celebración de espectáculos deportivos”. La otra posibilidad pasa por que “de las estipulaciones del referido acuerdo o contrato de cesión de uso, concesión administrativa o situación análoga, se derive que dichas instalaciones propiedad de un ente público se ceden a los clubes o entidades deportivas, exclusivamente, para la celebración de sus espectáculos deportivos y sin que adquieran la disponibilidad total y absoluta de las instalaciones para su explotación con fines distintos.” Entonces el ente público propietario de las instalaciones se reserva la posibilidad de celebrar algún evento en las fechas en que no son utilizadas, la entidad deportiva deberá darse de alta en el Epígrafe 968.2 “Organización de espectáculos deportivos en instalaciones que no sean de la titularidad de los organizadores”, ya que no tiene la disponibilidad total y absoluta de las instalaciones.

Olímpico Español, Comité Paralímpico Español, fundaciones deportivas y asociaciones deportivas declaradas de utilidad pública).

Por consiguiente, el IAE no es hoy en día un impuesto que afecte a la mayoría de los agentes del deporte. Todos los deportistas están exentos como personas físicas y sólo tendrán que pagarlo aquellas entidades deportivas con un volumen de negocio superior a 1.000.000 de euros, cifra que por su elevada magnitud sólo estarán en condiciones de superar normalmente los grandes clubes con forma de sociedades anónimas deportivas²³.



23. En la contestación a la consulta núm. 1255-04, de 19 de mayo de 2004 se insiste en que a los efectos del IAE “el hecho de ser una entidad sin ánimo de lucro no impide la sujeción al impuesto y, salvo el mencionado régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, no exime a la entidad consultante del pago del impuesto por las actividades económicas que se realicen.” Por lo tanto, “la entidad consultante estará exenta del Impuesto sobre Actividades Económicas si su importe neto de la cifra de negocio correspondiente es inferior a un millón de euros.” En la misma línea, la contestación a la consulta núm. 2007-04, de 25 de noviembre de 2004, subraya que las asociaciones deportivas mencionadas en la Ley 15/1994, de 28 de diciembre, del Deporte de la Comunidad de Madrid (clubes deportivos, agrupaciones deportivas, agrupaciones de clubes de ámbito autonómico, secciones de acción deportiva y coordinadoras deportivas de barrio) estarán sujetas al IAE “en función de las actividades que efectivamente realicen y cuando dichas actividades supongan 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 y servicios”. En consecuencia, “dichas asociaciones no estarán sujetas al Impuesto por la mera representación y defensa de los intereses generales de sus miembros, ni por las actividades encaminadas a obtener subvenciones o aportaciones de organismos públicos o privados que financien sus fines, ni por la mera promoción o difusión de la práctica deportiva, supuestos éstos en los que no estarán obligadas a presentar declaración de alta”. Por el contrario, “si prestan servicios a sus miembros individual o colectivamente, o al cualquier otra persona o entidad, o realizan cualquier otra actividad económica”, estarán sujetas y obligadas a presentar la declaración o declaraciones de alta correspondientes a las actividades que efectivamente lleven a cabo.

C. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)

La tercera y última exacción impositiva de carácter obligatorio, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (artículos 92 a 99 del Texto Refundido), coincide con las precedentes en su naturaleza de impuesto directo, real y periódico. Conforme a la delimitación legal del hecho imponible, queda sujeta a tributación la titularidad de vehículos de tracción mecánica aptos para circular por la vía pública, cualesquiera que sean su clase y naturaleza. La aptitud para circular se predica de todo vehículo que haya sido matriculado en el registro público correspondiente y mientras no cause baja en él, entendiéndose que reúnen esta condición los vehículos provistos de permisos temporales y matrícula turística.

De nuevo nos encontramos con una casi total ausencia de previsiones específicas para los vehículos pertenecientes a entidades deportivas o vinculados de alguna manera al deporte. Piénsese, por ejemplo, en los automóviles o motocicletas utilizados por los equipos ciclistas o para desplazamientos de equipos. Ninguna de las exenciones y bonificaciones legalmente previstas repercute sobre ellos.

Cabe reseñar que no están sujetos a este impuesto, de acuerdo con el artículo 92.3.a) del Texto Refundido, los vehículos *“que habiendo sido dados de baja en los Registros por antigüedad de su modelo, puedan ser autorizados para circular excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los de esta naturaleza.”*

D. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) e instalaciones deportivas

Como primero de los impuestos municipales de exacción potestativa, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (artículos 100 a 103 del Texto Refundido) tiene carácter indirecto, real e instantáneo. Grava *“la realización, dentro del correspondiente término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento de la imposición.”* Es, además, compatible con las tasas por la expedición de licencias urbanísticas. En coherencia con el hecho imponible, es sujeto pasivo a título de contribuyente el dueño de la construcción, instalación u obra, con independencia de que sea o no propietario del inmueble sobre el que se realiza aquélla, y se toma como base imponible el coste real y efectivo de ejecución material de la misma.

Las obras derivadas de la ejecución de proyectos de instalaciones deportivas no pueden acogerse a la exención contemplada en el artículo 100.2, que cubre *“la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales, que estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión*

se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación.”

Por el contrario, sí podrán beneficiarse de una de las bonificaciones que los Ayuntamientos pueden regular mediante ordenanza de acuerdo con el artículo 103.2. Nos referimos a la bonificación de hasta el 95 por 100 a favor de *“las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración.”* Esta declaración corresponderá al Pleno de la Corporación *“y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.”*

E. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) e instalaciones deportivas

Por último, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (artículos 104 a 110), de carácter directo, real e instantáneo, somete a tributación el incremento de valor que experimenta dicho tipo de terrenos y se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad por cualquier título *inter vivos* o *mortis causa* o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio (por ejemplo, un usufructo). Para la cuantificación de la plusvalía el legislador ha optado por un método simplificado que, partiendo del valor de la finca a efectos del IBI, toma en consideración el período de generación con un máximo de veinte años.

Tampoco en la regulación de este tributo municipal se aprecian especialidades significativas respecto del fenómeno deportivo. Ello no impide, sin embargo, que las plusvalías generadas en la transmisión de terrenos que hayan tenido o tengan un uso deportivo sean susceptibles de acogerse a alguna de las exenciones contempladas en el artículo 105.2; en particular, las tres primeras que aparecen enumeradas en dicho precepto, en cuanto que se trata de exenciones generales:

“Asimismo, estarán exentos de este impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre las siguientes personas o entidades:

a) El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, a las que pertenezca el municipio, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de dichas entidades locales.

b) El municipio de la imposición y demás entidades locales integradas o en las que se integre dicho municipio, así como sus respectivas entidades de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado.

c) Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes.”

2. Beneficios fiscales aplicables a las entidades sin fines lucrativos en los impuestos municipales (IBI, IAE e IIVTNU)

Tal y como ha quedado expuesto en el apartado II de este capítulo, las entidades deportivas gozan de una serie de ventajas fiscales siempre que reúnan los requisitos a los cuales los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002 subordinan la adquisición de la condición de entidades sin fines lucrativos. De tales ventajas puede beneficiarse, amén de las fundaciones deportivas y de las asociaciones deportivas que accedan a la declaración de utilidad pública, las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

En el capítulo décimo examinaremos las normas especiales referentes al Impuesto sobre Sociedades, contenidas en el capítulo II del título II de la Ley 49/2002 (artículos 5 a 14). Pero existen, además, tres beneficios fiscales en materia de imposición local, estipulados por el artículo 15 de la Ley:

“Artículo 15. Tributos locales

1. Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

2. Las entidades sin fines lucrativos estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de esta Ley. No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad.

3. Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos.

En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

4. La aplicación de las exenciones previstas en este artículo estará condicionada a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción regulada en el apartado 1 del artículo anterior y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial regulado en este Título.

5. Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de las exenciones previstas en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.”

Como puede observarse, hay una interdependencia entre estos beneficios fiscales y los previamente reconocidos en la esfera del Impuesto sobre Sociedades, pues el

elemento nuclear de estas tres exenciones son las explotaciones económicas exentas de este impuesto estatal. Los inmuebles afectos este tipo de explotaciones se hallan exentos del IBI; el ejercicio de tales actividades disfruta de exención en el IAE; y, por último, la exención de las plusvalías inmobiliarias se supedita a la previa exención del inmueble del IBI.

Los aspectos formales de la aplicación del régimen especial de las entidades sin fines lucrativos a los tributos locales están regulados en el artículo 2 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Básicamente, se reclama que la entidad comunique a la Entidad Local competente su opción y, en su caso, la renuncia a acogerse a dicho régimen fiscal especial. La comunicación debe hacerse al Ayuntamiento competente por razón de la localización del bien inmueble de que se trate (IBI e IIVTNU) o bien mediante la correspondiente declaración censal de alta (IAE)²⁴. El hecho de que sea suficiente con una mera comunicación convierte a estas exenciones, como explica FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, en prácticamente automáticas²⁵.

3. Conclusiones

Los beneficios fiscales más significativos de los que pueden disfrutar los agentes del deporte no se encuentran recogidos en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Dicho Texto Refundido contempla con carácter general, sin alusión específica al deporte, diversas exenciones y bonificaciones a las que sólo muy limitadamente podrán acogerse las entidades deportivas y los deportistas. El ejemplo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, donde se declaran no sujetas o exentas determinadas instalaciones de titularidad pública, resulta paradigmático.

Mucha más importancia tienen, en cambio, las tres exenciones del pago de los Impuestos municipales sobre Bienes Inmuebles, Actividades Económicas y el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana previstas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, aplicable a las entidades sin fines lucrativos. Además de las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español, podrán aplicarse a las entidades deportivas que obtengan la declaración de utilidad pública de ámbito estatal.

24. De conformidad con el artículo 3.b).2.º del Reglamento por el que se regulan determinados censos tributario, aprobado por el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, en el censo de obligados tributarios constará para cada entidad la opción y la renuncia al régimen fiscal especial previstos en el título II de la Ley 49/2002. Para ello será necesaria la presentación de las correspondientes declaraciones de alta o de modificación, en los términos de los artículos 7 y 8 de dicho Reglamento.

25. FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L., "Requisitos formales para el disfrute de los beneficios fiscales de las entidades sin fines lucrativos declaradas de interés general o utilidad pública", *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 15, 2005, pág. 109.

V. TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS



1. Referencia general

A. Breve incursión en el concepto de tasa y de precio público

La distinción entre tasa y precio público es uno de los temas de más rancio abolengo dentro del Derecho Financiero y Tributario, puesto que desde hace bastantes años ha incitado a la doctrina a generar ríos de tinta y ha provocado pronunciamientos del Tribunal Constitucional tan conocidos y reactivos ante determinados planteamientos legales como la Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre. No es este el lugar para dejarnos atrapar por esta interesante discusión, de modo que nos limitaremos a describir con brevedad los conceptos actualmente vigentes como trámite previo para analizar después la trascendencia de estas exacciones en el campo del deporte.

La tasa es, sin duda, la categoría que ha recibido más definiciones en nuestro Derecho Tributario. La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, alberga en su artículo 2.2.a) un concepto con vocación de generalidad, al ser éste un texto legal aplicable a todas las Administraciones tributarias por mandato expreso de su artículo 1.1:

“Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y la titularidad corresponda a un ente público.”

A la vista de esta caracterización podemos concluir que el presupuesto de hecho de las tasas es complejo, porque comprende dos modalidades diferentes.

La primera consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial (categorías acuñadas por el Derecho Administrativo) de bienes demaniales, esto es, de uso

común o afectos a servicios públicos. En estos supuestos la Administración exige una tasa como contrapartida a la autorización o permiso para su uso con fines particulares.

La segunda variante trae causa de la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, siempre que concurra al menos una de las dos circunstancias siguientes, bastando como decimos una de ellas:

a) Que la solicitud o recepción del servicio o actividad no sea voluntaria o, dicho al revés, que sea obligatoria.

b) Que el servicio o actividad no sea prestado o realizado por el sector privado merced a la existencia de un monopolio de hecho o de derecho a favor del sector público, situación que se traduce en que no haya otra forma de obtener el servicio o actividad en cuestión.

La Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, aplicable a las tasas de la Hacienda estatal y supletoriamente a las de las Haciendas autonómicas y locales, reproduce el primero de los párrafos transcritos en su artículo 6, cuya redacción vigente hoy en día proviene justamente de la disposición final primera de la Ley 58/2003.

Con relación a las Comunidades Autónomas, el artículo 7.1 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) –redactado por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre– sienta la definición siguiente:

“1. Las Comunidades Autónomas podrán establecer tasas por la utilización de su dominio público, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades en régimen de Derecho público de su competencia, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos cuando concurra cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados:

- Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.*
- Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.*

b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.”

El matiz novedoso de esta disposición en comparación con la Ley General Tributaria y la Ley 8/1989 reside en que intenta suministrar dos pautas para identificar cuándo cabe entender que la solicitud de un servicio o actividad pública manifestada por el administrado carece de la nota de voluntariedad. El primero de ellos no presenta mayores problemas, por cuanto alude a una obligatoriedad en sentido jurídico-formal. El segundo, por el contrario, es un semillero de incertidumbres desde el momento en que apuesta por una obligatoriedad en sentido jurídico-material. Se introduce así una generosa dosis de relativismo por medio de conceptos jurídicos indeterminados y, por tanto, sujetos a posibles lecturas contrapuestas, como puede suceder a la hora de dilucidar

el carácter imprescindible de un bien, servicio o actividad para la vida privada o social del solicitante.

Si descendemos al ámbito de nuestra Comunidad Autónoma, la Ley 4/1988, de 5 de julio, de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, nos da también un concepto en su artículo 4.1:

“Tasas de la Comunidad Autónoma de Andalucía son las establecidas por Ley de su Parlamento o transferidas por el Estado o los Entes Locales, cuyo hecho imponible consista en la utilización del dominio público de dicha Comunidad Autónoma, en la prestación de un servicio público o en la realización de una actividad por la Administración Autonómica o por alguno de los Entes relacionados en el artículo 3 de esta Ley, que se refiera, afecte o beneficie de un modo particular o individual al sujeto pasivo, siempre que la prestación o la actividad no pueda ser realizada por el sector privado, ya sea por su propia naturaleza o por disposición legal.”²⁶

Esta norma es anterior en el tiempo al artículo 2.2.a) de la Ley General Tributaria y a la redacción actual del artículo 7.1 de la LOFCA, éste último reformado en su día para ajustar su contenido a la jurisprudencia constitucional sobre las prestaciones patrimoniales de carácter público. Por ello, debe interpretarse a la luz de ambos, en el sentido de que cuando un servicio o actividad solicitado a la Administración autonómica sea también prestado o realizado por el sector privado, la cantidad satisfecha por el administrado merecerá la consideración de tasa si hay una ausencia de voluntariedad en la solicitud o recepción, porque se aprecie una obligatoriedad bien formal, bien material en el sentido antes descrito.

Por último, las tasas son un recurso ordinario de las Haciendas Locales. Los aspectos básicos de su régimen jurídico como tributos propios de las Entidades Locales están esbozados en los artículos 20 a 27 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. En concreto, el artículo 20 contiene en sus dos primeros apartados la definición exacta, aunque a nuestro modo de ver un tanto reiterativa, de su hecho imponible:

“1. Las entidades locales, en los términos previstos en esta ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.

En todo caso, tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las entidades locales por:

A) La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local.

26. El artículo 3 de la Ley incluye dentro del ámbito de aplicación de la Ley 4/1998 a los siguientes entes: a) Todos los órganos de la Administración de la Junta de Andalucía, centrales y periféricos; b) Los organismos autónomos dependientes de ella; c) Los entes cuyos presupuestos se integren en los de la Comunidad Autónoma; d) Los servicios de enseñanza no universitaria dependientes de la Consejería de Educación y Ciencia.

B) La prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud o recepción por parte de los administrados:

Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.

Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

2. Se entenderá que la actividad administrativa o servicio afecta o se refiere al sujeto pasivo cuando haya sido motivado directa o indirectamente por este en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las entidades locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población o de orden urbanístico, o cualesquiera otras.”

En consecuencia, el concepto de tasa expuesto parece haberse asentado en nuestro ordenamiento, a pesar de los numerosos y difíciles problemas doctrinales que provoca, en especial por los criterios tomados como referencia para evaluar la concurrencia o no de voluntariedad. Por otra parte, lejos de resultar fortuito ese afán definitorio del legislador responde a la dificultad de delimitar la tasa respecto del precio público, que no forma parte de la terna de figuras que integran la noción de tributo según el artículo 2 de la Ley General Tributaria (tasas, contribuciones especiales e impuestos).

En el ámbito estatal el precio público aparece en el artículo 24 de la Ley 8/1989, redactado por el artículo 2 de la Ley 25/1998, 13 julio, de modificación del régimen legal de las Tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público:

“Tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados.”

Se dan ahora las dos circunstancias inversas a las tasas, esto es, la voluntariedad del servicio o actividad, porque el interesado no tenga obligación de solicitarlo o recibirla, y la libre competencia entre el sector público y el privado o inexistencia de monopolio público. La coincidencia simultánea de estos dos elementos justifica que no se catalogue a los precios públicos como tributos, pues no constituyen prestaciones patrimoniales coactivas, sino como meras “contraprestaciones pecuniarias”, aunque de Derecho público.

Merece recordarse que la Ley andaluza 4/1988 fue pionera, por unos meses, en la introducción de esta categoría en el ordenamiento jurídico español. Su artículo 5 la definió así:

“1. Son precios públicos de la Comunidad Autónoma de Andalucía las contraprestaciones pecuniarias recibidas por los Entes relacionados en el artículo 3.º de esta Ley por razón de:

a) Entrega de bienes corrientes.

b) Operaciones comerciales, industriales o análogas.

c) Prestación de servicios públicos o realización de actividades administrativas individualizables, que sean susceptibles de ser prestados o realizadas concurrentemente por el sector privado. Cuando los servicios o actividades no sean susceptibles de ser prestados o realizadas concurrentemente por el sector privado, sus contraprestaciones pecuniarias tendrán el carácter de precio público si, atendidas las características del servicio o actividad y las condiciones que concurren en su demanda, puede estimarse que la contraprestación se satisface voluntariamente. La voluntariedad en estos casos viene determinada principalmente por la posibilidad del interesado de utilizar otros medios para la consecución del servicio o actividad de que se trate.

2. No tendrán la consideración de precios públicos las tarifas o precios de bienes u operaciones que se entreguen o realicen según normas del Derecho privado.”

Los Entes Locales también pueden financiar parte de sus gastos recurriendo al establecimiento de precios públicos. A esta fuente de ingresos alude el artículo 41 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales:

“La entidades locales podrán establecer precios públicos por la prestación de servicios o la realización de actividades de la competencia de la entidad local, siempre que no concorra ninguna de las circunstancias especificadas en el artículo 20.1.B) de esta ley.”

B. Determinación de la cuantía de las tasas y los precios públicos en función del coste del servicio o actividad

Como resulta fácil de comprender, no podemos entrar aquí en una exposición de las múltiples cuestiones de interés que ofrece el régimen jurídico de las tasas y precios públicos que disciplinan los textos legales mencionados. Pero hay un punto concreto del mismo, concerniente a la cuantía de estas prestaciones, sobre el que sí queremos formular un par de breves comentarios.

El artículo 7 de la Ley 8/1989 formula el denominado principio de equivalencia, conforme al cual las tasas *“tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible”*. Esta previsión ha de completarse con lo que dispone el artículo 19 respecto de los elementos cuantitativos. Reproducimos sus tres primeros apartados:

“1. El importe de las tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público se fijará tomando como referencia el valor de mercado correspondiente o el de la utilidad derivada de aquélla.

2. En general y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.

3. Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto con cargo al cual se satisfagan.”

En cuanto a los precios públicos, el artículo 25 del mismo texto legal, redactado por el artículo 2 de la Ley 25/1998, de 13 de julio, ordena lo siguiente:

“1. Los precios públicos se determinarán a un nivel que cubra, como mínimo, los costes económicos originados por la realización de las actividades o la prestación de los servicios o a un nivel que resulte equivalente a la utilidad derivada de los mismos.

2. Cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconsejen, podrán señalarse precios públicos que resulten inferiores a los parámetros previstos en el apartado anterior, previa adopción de las previsiones presupuestarias oportunas para la cobertura de la parte del precio subvencionada.”

Disposiciones similares aparecen en el articulado de la Ley andaluza 4/1988. En particular, su artículo 8 dice así en materia de tasas:

“1. La fijación de la cuantía debe estar presidida por el principio de suficiencia financiera, por lo que su importe deberá cubrir el coste del servicio o actividad de que se trate, computando los costes directos e indirectos, incluso los financieros, amortización por depreciación del inmovilizado y demás de carácter general que se produzcan con independencia de la aplicación presupuestaria que pueda darse a las tasas recaudadas.

2. En su conjunto, los ingresos por una determinada tasa nunca superarán el coste global de los servicios o actividades. Sin embargo, individualmente podrá disminuirse o incrementarse su cuantía para facilitar o limitar el uso de un servicio público o actividad administrativa, bien en razón a la capacidad económica del sujeto pasivo, bien por la naturaleza social o benéfica del servicio o actividad correspondiente. En tales casos, las tasas deberán ser calificadas de «reguladoras» en la correspondiente Ley, que fijará también las diferentes cuantías y los criterios de aplicación de las mismas.”

Y en cuanto a la cuantía de los precios públicos, el artículo 146 de la Ley autonómica establece las siguientes reglas en sus dos primeros apartados:

“1. Los precios públicos se fijarán a un nivel que, como mínimo, cubra los costes económicos del bien vendido o servicio o actividad prestados.

2. Cuando existan razones sociales, benéficas o culturales que así lo aconsejen, el Consejo de Gobierno podrá señalar precios públicos inferiores al coste, siempre que existan consignados en el Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía dotaciones suficientes para cubrir la parte subvencionada.

De no existir tales dotaciones, deberá someterse previamente al Parlamento de Andalucía un proyecto de Ley de concesión de crédito extraordinario o suplemento de crédito por el importe de la subvención que se pretenda otorgar en el ejercicio.

Para prolongar la subvención durante ejercicios siguientes, se consignará en el Presupuesto de la Comunidad la correspondiente cantidad compensatoria.”

Citaremos, finalmente, los artículos 24.2 y 44 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. El primero de ellos aclara que, en general, *“el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.”* Por su parte, el artículo 44 dispone lo siguiente respecto de los precios públicos:

“1. El importe de los precios públicos deberá cubrir como mínimo el coste del servicio prestado o de la actividad realizada.

2. Cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconsejen, la entidad podrá fijar precios públicos por debajo del límite previsto en el apartado anterior. En estos casos deberán consignarse en los presupuestos de la entidad las dotaciones oportunas para la cobertura de la diferencia resultante si la hubiera.”

A la vista de esos preceptos suele explicarse que una de las diferencias fundamentales entre las tasas y los precios públicos reside en la determinación de su cuantía. Mientras que lo que se recaude con una tasa podrá cubrir, como máximo, los costes económicos real o previsiblemente provocados por el servicio o actividad, las sumas procedentes de la recaudación de un precio público deberán sufragar, como mínimo, tales costes económicos.

Ahora bien, conviene llamar la atención sobre dos cosas. Primera, que la cobertura del coste del servicio es en las tasas una simple tendencia, que puede quedar aparca-da de mediar razones de interés económico, social u otras similares que aconsejen no alcanzar este objetivo, como de hecho sucede en multitud de ocasiones. Y segunda, que los precios públicos teóricamente no sólo han de cubrir costes, sino procurar ingresos adicionales, pero de nuevo razones sociales, benéficas, culturales o de interés público pueden conducir a que su cuantía quede fijada por debajo del umbral del coste del servicio o actividad.

Ambas consideraciones pueden ser importantes a la hora de que los entes públicos establezcan y exijan tasas y precios públicos por las actividades administrativas efectuadas en beneficio de un sector, el deportivo, para el que la Constitución Española reclama medidas de protección y fomento.

2. Tasas y precios públicos por instalaciones, servicios y actividades vinculadas al deporte

A. Tasas y precios públicos estatales

En la Ley 8/1989 no hay ninguna alusión singular a tasas o precios públicos vinculados al deporte en sus diversas vertientes. No obstante, su artículo 13 contiene una relación de servicios prestados o actividades realizadas en régimen de Derecho público por los que podrán establecerse tasas, dentro de la cual hay algunos supuestos que son, a nuestro modo de ver, plenamente aplicables a este ámbito:

“a) La tramitación o expedición de licencias, visados, matrículas o autorizaciones administrativas.

b) La expedición de certificados o documentos a instancia de parte.

(...)

h) Servicios académicos y complementarios

(...)

n) Servicios o actividades en general que se refieran, afecten o beneficien a personas determinadas o que hayan sido motivados por estas, directa o indirectamente.”

Idéntico silencio se observa en la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del régimen legal de las Tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público. Su disposición final primera formula un listado de las tasas exigibles por la Administración estatal, desglosado por los distintos Ministerios. En las tasas adscritas al Ministerio de Educación y Cultura (hoy en día Ministerio de Educación y Ciencia, del que depende el Consejo Superior de Deportes) tampoco aparece ninguna relacionada con la actividad deportiva.

En cuanto a los precios públicos, la Ley 8/1989 no se ocupa de ninguna de estas exacciones en particular, pues sólo delimita muy sucintamente los aspectos generales de su régimen jurídico. Al tratarse de contraprestaciones pecuniarias presididas por la idea de voluntariedad, su artículo 26 promueve una amplia deslegalización en este campo, autorizando que el establecimiento o modificación de la cuantía de los precios públicos se lleve a cabo mediante disposiciones reglamentarias (orden del departamento ministerial de que dependa el órgano que ha de percibirlo o directamente por los organismos públicos, previa autorización de departamento ministerial en el que estén incardinados).

B. Tasas y precios públicos autonómicos

Con la Ley andaluza 4/1988 sucede algo similar a lo ya examinado respecto de la Ley estatal. No contempla ninguna tasa relativa al fenómeno deportivo, pese al pormenorizado desglose de las tasas percibidas por las distintas Consejerías de la Junta de Andalucía que en ella se efectúa. Ni tampoco recoge ningún precio público concreto,

aunque esta segunda omisión obedece de nuevo a la amplia deslegalización existente respecto de estas exacciones, tal y como pone de relieve su artículo 145.

Sin embargo, si se repasan con atención los estados de ingresos del Presupuesto de la Comunidad Autónoma para el año 2007 se detectan enseguida cuatro tipos de prestaciones patrimoniales que ofrecen cierta relevancia para la práctica deportiva. Tres de ellas son tasas de una potencia recaudatoria reducida y la cuarta engloba un conjunto de precios públicos por la utilización de instalaciones deportivas²⁷. Las detallamos en el cuadro que sigue, junto con su número de referencia y la previsión presupuestaria de su respectiva recaudación anual, para después resumir las características básicas de las tres tasas.

TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA VINCULADOS AL DEPORTE Datos en euros. Ejercicio 2007

Concepto	Ingresos previstos
301.04 Tasa por expedición de títulos para gobierno de embarcaciones de recreo	80.269 €
301.05 Tasa por derechos de examen para títulos para gobierno de embarcaciones de recreo	300.000 €
301.39 Tasa en materia de gobierno de motos náuticas	145.000 €*
310.04 Precios públicos por utilización de instalaciones deportivas	72.000 €

Fuente: cuadros-resumen de la Ley 11/2006, de 27 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2007.

* En la Ley del Presupuesto aparece por error la cifra de 145 €

La tasa por expedición o duplicados de títulos para el gobierno de embarcaciones de recreo y por renovación o duplicados de tarjetas de identidad marítima está regulada en los artículos 37 a 41 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras normas tributarias, administrativas y financieras. El hecho imponible, como su propia denominación indica, consiste en “la expedición de títulos para el gobierno de embarcaciones de recreo y la renovación de tarjetas de identidad marítima, así como la expedición de sus duplicados”. La cuota

²⁷ Con relación a estos precios públicos vid. la Orden de 15 de enero de 1992, de la entonces denominada Consejería de Cultura y Medio Ambiente, por la que se fijan los precios públicos que han de regir en las instalaciones deportivas fijas y móviles dependientes de la Consejería y de las jornadas y publicaciones realizadas por la Universidad Internacional del Deporte –hoy en día Instituto Andaluz del Deporte–. El apartado A del anexo III de dicha Orden, relativo a precios públicos para la participación en jornadas, cursos, mesas de trabajo y similares realizadas por la Universidad Internacional del Deporte –hoy en día Instituto Andaluz del Deporte– fue derogado por la Orden de la Consejería de Turismo, Comercio y Deporte de 16 de febrero de 2005.

tributaria se determina mediante una cuantía fija por cada título expedido o duplicado o cada tarjeta de identidad renovada o duplicada.

La *tasa por pruebas, derechos de examen y cursos para la obtención de títulos para el gobierno de embarcaciones de recreo y para la acreditación de la aptitud y conocimientos para el ejercicio de la caza y de la pesca continental* se recoge en los artículos 7 a 11 de la Ley 9/1996, de 26 diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales en materia de Hacienda Pública, contratación administrativa, patrimonio, función pública y asistencia jurídica a entidades de Derecho Público, en la redacción dada por el artículo 21 de la Ley 17/1999, de 28 diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas²⁸. En la primera modalidad (gobierno de embarcaciones de recreo) grava *“la solicitud de inscripción en las pruebas teóricas y/o prácticas necesarias para la obtención de títulos que habiliten para el gobierno de las embarcaciones de recreo”*²⁹. La cuota tributaria se determina mediante una tarifa compuesta por una serie de cuantías fijas que varían en función del tipo de navegación para el que el solicitante pretenda habilitarse (patrón de navegación básica, patrón de embarcación de recreo, patrón de yate y capitán de yate).

La *tasa en materia de gobierno de motos náuticas* fue establecida por los artículos 32 a 36 de la citada Ley 10/2002³⁰. Tiene como hecho imponible la solicitud de inscripción en los exámenes y cursos prácticos necesarios para la obtención de los títulos y autorizaciones náutico-deportivas para el gobierno de las diversas categorías de motos (“A”, “B” y “C”, dependiendo de su potencia), así como la expedición de los mismos y de sus duplicados³¹. La cuota tributaria se cuantifica en importes fijos que dependen del tipo de examen y de la categoría asignada a la moto.

28. Las pruebas teóricas y prácticas para la obtención de títulos para el gobierno de embarcaciones de recreo son realizadas por la Consejería de Comercio, Turismo y Deporte. Los exámenes y cursos de acreditación de la aptitud y conocimientos para el ejercicio de la caza y pesca continental son, en cambio, responsabilidad de la Consejería de Medio Ambiente, por lo que no nos ocuparemos de la tasa que recae sobre los mismos.

29. Los requisitos y condiciones de los exámenes se determinan en la Orden de 20 de febrero de 1998, por la que se regulan los exámenes para obtención de títulos para el gobierno de las embarcaciones de recreo, modificada por las Órdenes de 29 de diciembre de 2004 y de 3 de octubre de 2005. Vid. también la Orden Ministerial de 17 de junio de 1007, por la que se regulan las condiciones para el gobierno de embarcaciones de recreo.

30. La aparición de esta tasa obedece a la nueva reglamentación en la materia aprobada por el Real Decreto 259/2002, de 8 de marzo, por el que se actualizan las medidas de seguridad en la utilización de las motos náuticas. Dicha disposición reglamentaria trajo consigo la creación de un título náutico deportivo que habilita específicamente para el gobierno de motos náuticas, dividido en tres categorías: “A” (patrón con atribuciones para el manejo de motos náuticas de potencia igual o superior a 110 CV), “B” (patrón con atribuciones para el manejo de motos náuticas de potencia superior a 55 CV e inferior a 110 CV) y “C” (autorización federativa de patrón para el manejo de motos náuticas de potencia inferior a 55 CV).

31. La realización de los exámenes teóricos y los cursos prácticos y la expedición de los títulos son funciones delegadas por la Consejería de Comercio, Turismo y Deporte en el Director del Instituto Andaluz del Deporte, de conformidad con la Orden de 16 de mayo de 2002, por la que se delegan en el Director del Instituto Andaluz del Deporte competencias en materia de motonáutica y se convocan exámenes para la obtención de las titulaciones de Patrón de Moto Náutica A y Patrón de Moto Náutica B, modificada por la Orden de 22 de noviembre de 2002.

Con relación a la aplicación de estos tributos, ha de tenerse presente que el ejercicio de las funciones de gestión –incluyendo la liquidación– y recaudación en período voluntario corresponde al Instituto Andaluz del Deporte, en virtud de la Orden de la Consejería de Turismo, Comercio y Deporte de 6 de septiembre de 2004, por la que se delegan competencias en órganos de la Consejería. Su artículo 3 opera la siguiente delegación en materia de ingresos:

“La gestión, liquidación y recaudación en vía voluntaria de sus propios ingresos y recursos, incluidas las tasas y precios públicos, sin perjuicio de la superior vigilancia y control que corresponden a la Consejería de Economía y Hacienda, se delega en los titulares de las Delegaciones Provinciales, del Instituto Andaluz del Deporte y del Centro Andaluz de Medicina del Deporte.”

C. Tasas y precios públicos locales

Las Entidades Locales, principalmente los Ayuntamientos y las Diputaciones Provinciales, gozan de la potestad para establecer tasas y precios públicos con arreglo a los artículos 20 a 27, 41 a 47, 57, 127, 132 y 148 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Como es lógico, tanto unas como otros constituyen dos vías importantes para que los agentes privados del deporte contribuyan a financiar los gastos generados por la intervención pública en la ordenación de este sector y, en particular, asuman parte de los costes asociados al establecimiento y mantenimiento de instalaciones deportivas. Es más, por la mayor proximidad de la Administración local a los ciudadanos es justamente en este ámbito de gobierno donde estas prestaciones patrimoniales cobran singular protagonismo respecto de los deportistas y entidades deportivas.

En la medida en que la construcción, el mantenimiento o el funcionamiento y disfrute de una instalación para la práctica del deporte comporte la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, el Ayuntamiento competente podrá exigir la correspondiente tasa.

Por lo que respecta a las tasas cobradas por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local, los servicios y actividades que pueden guardar una relación más estrecha con el deporte no están a priori incluidos entre los supuestos de no sujeción que detalla el artículo 21 del Texto Refundido en su primer apartado:

“1. Las entidades locales no podrán exigir tasas por los servicios siguientes:

- a) Abastecimiento de aguas en fuentes públicas.*
- b) Alumbrado de vías públicas.*
- c) Vigilancia pública en general.*
- d) Protección civil.*
- e) Limpieza de la vía pública.*

f) *Enseñanza en los niveles de educación obligatoria.*”

Por añadidura, dos de los servicios o actividades que, según la prolija enumeración del artículo 20.4 del Texto Refundido, habilitan a las Entidades Locales a establecer tasas por tal hecho imponible tienen una conexión con el deporte, sobre todo el segundo.

La letra g) de dicho precepto ampara la exigencia de tasas por “*Servicios de competencia local que especialmente sean motivados por la celebración de espectáculos públicos (...)*”, entre los cuales pueden estar comprendidos los espectáculos deportivos.

Más directa aún resulta la conexión con el deporte de la letra o), que autoriza el establecimiento de tasas por “*Casas de baños, duchas, piscinas, instalaciones deportivas y otros servicios análogos*”. El uso y disfrute de tales instalaciones por los ciudadanos supone la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa, perfectamente encuadrables dentro del concepto de tasa.

No obstante, estamos ante un campo de la financiación local que ejemplifica a la perfección lo complejo y nebuloso de la distinción genérica entre tasa y precio público trazada por nuestro Derecho positivo, tal y como hemos comentado más arriba. No son pocos los Ayuntamientos que han optado por gravar la utilización de instalaciones deportivas de titularidad local a través de precios públicos, en lugar de tasas. Evidentemente, la realidad hacendística local es tan amplia y heterogénea que no podemos dar cuenta aquí de todas y cada una de las exacciones locales relacionadas con el deporte que han establecido los diferentes municipios y provincias de nuestra Comunidad Autónoma. Pero estamos en condiciones de ilustrar la afirmación que acabamos de formular con una simple referencia a las ocho capitales de provincia de Andalucía, después de consultar las ordenanzas fiscales vigentes en el año 2007. Tal y como se desprende del siguiente cuadro, en ciudades como Cádiz o Jaén se exige por este concepto una tasa, mientras que en las restantes capitales (Almería, Córdoba, Granada, Huelva, Málaga o Sevilla) los usuarios pagan un precio público.

En ambos casos, la inmensa mayoría de los servicios o actividades sometidos a tributación son también prestados por el sector privado (utilización de gimnasios, piscinas, pistas, etc.) Es decir, no hay monopolio de hecho o de derecho del sector público local, salvo supuestos contados de instalaciones muy específicas. Por ello, interpretamos que los municipios que han recurrido a la figura de la tasa lo hacen bajo la convicción de que estamos ante servicios o actividades “*imprescindibles para la vida privada o social del solicitante*”, como dice el artículo 20.1.B).b) del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales. En cambio, los que se valen del precio público parecen presuponer lo contrario, lo que les lleva a financiar parte de los costes no con un tributo, sino con un precio público de naturaleza voluntaria.

De cualquier modo, aunque pueda causarnos cierta perplejidad esta disparidad en la concepción de las cantidades que satisfacen los usuarios, es de justicia advertir que en realidad estas deficiencias no son imputables a los responsables municipales, sino que vienen propiciadas por una legislación, tanto la tributaria general como la relativa a las Haciendas locales, que ha intentando, a nuestro juicio sin éxito, deslindar ambas categorías de recursos públicos (tasas y precios públicos) valiéndose de

conceptos jurídicos tan indeterminados como los reproducidos hace un momento; la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no ha contribuido a aclarar este panorama normativo y ha sentado, hasta ahora, una doctrina confusa sobre la distinción de dichas categorías. Los contradictorios resultados saltan a la vista.

**PRESTACIONES PATRIMONIALES MUNICIPALES POR EL USO
Y DISFRUTE DE INSTALACIONES DEPORTIVAS EN LAS CAPITALES
DE PROVINCIA DE ANDALUCÍA**

MUNICIPIO	TIPO Y DENOMINACIÓN DE LAS PRESTACIONES
Almería	Precio público por uso y disfrute de instalaciones deportivas municipales
Cádiz	Tasa por prestación de servicios en las instalaciones deportivas, casas de baños, duchas y otros servicios análogos
Córdoba	Precio público por la prestación de servicios y realización de actividades que se desarrollen en las instalaciones deportivas municipales
Granada	Precio público por la prestación de los servicios de uso de instalaciones deportivas o realización de actividades deportivas
Huelva	Precio público por la prestación de servicios en el polideportivo municipal
Jaén	Tasas por prestación de servicios en las instalaciones deportivas y piscinas municipales
Málaga	Precios públicos de los servicios y las actividades de la Fundación Deportiva Municipal de Málaga
Sevilla	Precio público por la prestación por el Instituto Municipal de Deportes de servicios y actividades deportivas

3. Conclusiones y propuestas

Las tasas y los precios públicos pueden ser un instrumento adecuado para ayudar a la financiación de una parte del volumen de gasto que supone para la Hacienda Pública la puesta en práctica de las políticas de promoción, fomento, ordenación y organización del deporte, haciendo corresponsables de las mismas a los ciudadanos. A diferencia de otros bienes y servicios públicos por los que la sociedad difícilmente admitiría que se exigieran este tipo de prestaciones, los servicios y actividades que las Administraciones prestan y suministran en materia deportiva no siempre revisten un carácter imprescindible que aconseje su gratuidad.

Ahora bien, si se quiere fomentar de verdad el deporte de base e incluso el deporte de alto nivel o rendimiento, conviene a nuestro juicio asumir como punto de partida una premisa: evitar que las prestaciones exigidas a los agentes del deporte, sobre todo por la utilización de infraestructuras e instalaciones deportivas, sean equivalentes o estén por encima del coste soportado por la Administración para prestar el servicio o realizar la actividad correspondiente (§ 9).

En conexión con esta última idea nos parece más adecuado por dos razones encuadrar las cantidades satisfechas por el uso y disfrute de instalaciones deportivas de titularidad pública dentro de la noción de tasa, como de hecho lo hace el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en su artículo 20.4.o). La primera razón reside en que podemos aceptar que el deporte se puede considerar hoy en día una actividad imprescindible para la vida privada y social de un buen número de ciudadanos, tal y como se desprende de su reconocimiento en el artículo 43.3 de la Constitución Española. Y la segunda, que el rendimiento de las tasas no puede exceder nunca, por exigencia legal, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida. Si a lo anterior añadimos que las tasas, como tributos, están sujetas al principio de reserva de ley (artículo 31.3 de nuestra Norma Fundamental) se comprenderá aún más nuestra preferencia por esta categoría (§ 10).

Acudir, en cambio, a la figura de los precios públicos tiene el inconveniente de que la cuantía de éstos debe fijarse de manera que cubra, como mínimo, los costes económicos originados por la realización de las actividades o la prestación de los servicios o a un nivel que resulte equivalente a la utilidad derivada de los mismos. Por tanto, para observar la premisa antes enunciada habrá que alegar siempre, por vía de excepción, la concurrencia de razones sociales, benéficas, culturales o de interés público.

CAPÍTULO CUARTO

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS
FÍSICAS (I)**

**INGRESOS DE LOS DEPORTISTAS Y
PROGRESIVIDAD DEL IRPF**

I. EL PROBLEMA PRINCIPAL: LIMITACIÓN TEMPORAL DE LA VIDA ACTIVA DEL DEPORTISTA Y TRIBUTACIÓN DE SUS INGRESOS EN EL IRPF

En el contexto de un tributo progresivo, como es actualmente el IRPF salvo por lo que respecta al gravamen de la llamada *base del ahorro*, es inevitable que surja un problema básico del que no podemos ocuparnos extensamente en este estudio; pero es necesario que tracemos sus líneas principales como introducción al análisis de la aplicación de dicho tributo a los rendimientos obtenidos por los deportistas.

Hay trabajos y profesiones para cuya prestación o ejercicio la edad es, entre otros, un factor determinante: sólo pueden llevarse a cabo durante un periodo de tiempo relativamente breve, en comparación con la duración de la vida activa de la mayor parte de los contribuyentes, a causa de que exigen determinadas aptitudes físicas y mentales que en el caso que nos ocupa, el deporte, son propias de la juventud. Se trata de fuentes de renta *fugaces* o *de rápido agotamiento*, como las ha designado la doctrina. Además es frecuente que en ese tipo de trabajos o profesiones se pueda alcanzar un alto nivel de ingresos tanto por la excepcionalidad de las aptitudes exigidas como por la valoración social de las actividades realizadas. Las rentas percibidas se concentrarán así en un reducido número de ejercicios y se verán sometidas a la escala de gravamen progresiva del IRPF que incide sobre los rendimientos de trabajo y empresariales; como es lógico la carga tributaria para ese contribuyente será superior a la que hubiera soportado percibiendo ingresos equivalentes en mayor número de años. La concentración temporal de las rentas puede tener un efecto multiplicador de la progresividad fiscal.

Este es el caso de gran parte de los deportistas. Por supuesto no son los únicos que se ven en tales circunstancias; son bien conocidas las reivindicaciones en este ámbito de los pilotos civiles (aunque el avance de la tecnología implica alargamiento de su vida activa) y, qué duda cabe, a ellos pueden añadirse los toreros (salvo algún caso emblemático absolutamente excepcional) y un grupo bien nutrido de profesiones artísticas y de riesgo. Su enumeración siempre sería conflictiva y nunca cerraría la posibilidad de que nuevos colectivos de contribuyentes reclamaran un trato en el IRPF que tuviera en cuenta esa realidad. Pero, como decimos, no hay duda de que entre ellos deben incluirse a los deportistas, que posiblemente constituye el grupo más nutrido de obligados tributarios que se ve inequívocamente afectado por esa incidencia particular de la progresividad.

Hay un supuesto de irregularidad de la renta en el tiempo distinto del anterior pero paralelo al mismo por lo que respecta a los resultados adversos de la progresividad. Nos referimos a ingresos que bien pueden obtenerse, o no, a lo largo de toda la vida activa del contribuyente pero que tienen un periodo de generación superior a un año. Se originan durante dos o más ejercicios (dejemos ahora a un lado el momento de su percepción) y, en consecuencia, al imputarse en su totalidad al año en que se materializan o hacen efectivos incide sobre ellos un tipo progresivo superior a los tipos que hubieran sido aplicables si se divide el rendimiento por el número de ejercicios de su generación. Un ejemplo habitual es el beneficio obtenido por la venta de madera de árboles de crecimiento lento o de cualquier otro bien con ciclo de producción superior a un ejercicio; en el ámbito de las rentas de trabajo pueden recordarse los derechos de propiedad intelectual de un escritor o un investigador por una obra o un descubrimiento a los que ha dedicado varios años de su vida; y si hablamos de deportistas profesionales la prima de fichaje que suele aparecer en sus contratos tendrá también esa característica cuando la vigencia de los mismos es superior a dos temporadas anuales o los premios por la carrera deportiva o la antigüedad si cumplen este requisito temporal.

En teoría podemos decir que en uno y en otro caso nos encontramos ante *rentas irregulares* a efectos de su tratamiento fiscal. En el primero porque sólo se perciben de hecho durante un breve periodo de tiempo en comparación con la vida laboral habitual; en el segundo porque los ingresos generados durante más de un año se hacen efectivos en un concreto ejercicio. ¿Cómo reacciona nuestro ordenamiento ante esta realidad? ¿Admite mecanismos que eviten la especial incidencia de la progresividad?

II. LAS RENTAS IRREGULARES EN LAS NORMAS REGULADORAS DEL IRPF EN EL PERIODO 1978-2006

El legislador ha sido consciente de estos problemas desde el primer momento en que se configuró el actual IRPF a finales de 1978. Pero ha centrado siempre sus esfuerzos en diseñar un tratamiento fiscal justo de los rendimientos con plazo de generación superior a uno o dos años, que han sido y son, según nuestro ordenamiento, las rentas irregulares propiamente dichas; durante el periodo indicado nunca ha tipificado como tales a las que sólo pueden percibirse durante una breve vida activa a causa de la incidencia de la edad en las aptitudes necesarias para el desarrollo de las actividades que las originan o de cualquier otro factor que produzca ese resultado. Así que, a pesar de las presiones reiteradamente ejercidas por algunos grupos de contribuyentes, las sucesivas normas en vigor no han ofrecido hasta ahora una solución al problema, que, curiosamente, había sido afrontado por la normativa anterior a la Ley 44/1978. Veamos en resumen estos antecedentes y la evolución de los preceptos básicos sobre esta cuestión a partir de dicho texto legal.

1. Antecedentes. La ley de reforma del sistema tributario de 1964¹

La Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 facultaba en su artículo 47.2 al Ministerio de Hacienda para dictar las medidas oportunas a efectos de limitar la progresividad de la tarifa del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas *“cuando por la natural y específica condición del arte o deporte que practiquen estos contribuyentes, pueda estimarse que su vida profesional está reducida a periodos más cortos que los comunes a la generalidad de los contribuyentes de este Impuesto”*. Este precepto se reproducía en el artículo 33.3 del Texto Refundido de la Ley del citado tributo, aprobado por Decreto de 23 de diciembre de 1967.

No obstante, el Ministerio de Hacienda no hizo uso de la facultad conferida hasta la aparición de la Orden de 4 de noviembre de 1971, por la que se limitaba la progre-

1. Seguimos en este apartado la exposición de J. LASARTE y G. CASADO en su trabajo “Consideración de las rentas irregulares. Régimen fiscal de artistas y deportistas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 26, 1980, págs. 253 y siguientes. El tema de las rentas irregulares había sido previamente examinado con acierto por Gota Losada, A., *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, t. V, Madrid, EDERSA, 1973, págs. 701 y siguientes.

sividad del Impuesto en el caso de determinados artistas y deportistas mediante un procedimiento corrector aplicable a partir de ese ejercicio, que consistía básicamente en reducir en dos tercios los rendimientos gravados al objeto de fijar el tipo de gravamen. “Al tercio de ingresos resultante, decía el número 1 de la referida Orden, se sumarán las rentas de otra procedencia, con el fin de hallar, mediante la aplicación de los pertinentes preceptos del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, el tipo medio de gravamen que correspondería a estos ingresos, a cuyo tipo se someterá la base liquidable que resulte de la totalidad de las rentas obtenidas en el año”. Se adoptaba, pues, el sistema de divisores como expediente corrector de la progresividad, es decir, se dividían los rendimientos a efectos de fijar el tipo de gravamen aplicable a la totalidad de las rentas.

Esta Orden Ministerial fue objeto de encontradas interpretaciones, sobre todo en lo referente al ámbito de aplicación del procedimiento para reducir la progresividad en ella previsto. Así puede comprobarse con la lectura de las directrices contenidas en la Circular de la Dirección General de Impuestos de 3 de mayo de 1972, que restringía injustificadamente el ámbito subjetivo de la disposición reglamentaria, o de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 27 de noviembre de 1979 en la que se negó al recurrente la pretensión de extender al rendimiento de los cantantes el método de limitación de progresividad previsto en la Orden de 1971². Sobre dicha Circular nos remitimos al estudio crítico de LLAMAS LABELLA³, donde manifiesta su repulsa de dicha Circular por la interpretación indebidamente restrictiva de las disposiciones vigentes, que pretende hacer prevalecer a pesar de su carencia de valor normativo. Recordemos el resumen que hace el autor sobre esa interpretación de la Circular:

“La limitación de la progresividad sólo será de aplicación a los artistas y deportistas expresamente señalados en el artículo 33,3 del TR de la Ley del Impuesto; es decir –según entiende la propia Circular, en su norma primera–, a los toreros, futbolistas, boxeadores, pelotaris y ciclistas; he aquí modificada la enunciación ejemplificativa del TR de la Ley por otra taxativa, lo que en modo alguno puede ser quehacer jurídico de una circular, ni fue de la Orden de 4 de noviembre de 1971; en efecto, esta última dispuso la aplicación del régimen de limitación de la progresividad a los artistas y deportistas expresamente señalados en el referido artículo 33,3 del TR, donde *expresamente* se citan «a los demás artistas o deportistas en los que se den circunstancias análogas», aunque no estén *específicamente o singularmente* señalados, que es, como se sabe, algo distinto; no existe, pues, fundamento normativo alguno que per-

2. En cuanto a la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central (TEAC) fue comentada en el oportuno trabajo de ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “La progresividad del Impuesto sobre la Renta: su incidencia en artistas y deportistas”, *Crónica Tributaria*, núm. 31, 1979, págs. 227 y siguientes. También debe consultarse el trabajo de DRAKE DRAKE, R., “Limitación de la progresividad en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas a determinados artistas y deportistas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 97, 1972, págs. 65 y siguientes, en que expone con brevedad los argumentos a favor del sistema seguido por el artículo 33 del Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y su desarrollo por la Orden de 4 de noviembre de 1971.
3. LLAMAS LABELLA, M. A., “La progresividad impositiva en artistas y deportistas. Análisis de una circular administrativa”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 2, 1974, págs. 393 y siguientes.

mita, como hace la Circular, excluir del régimen de limitación de la progresividad de la Tarifa de este impuesto a un amplio número de artistas y deportistas contribuyentes en los que se dan circunstancias análogas de vida profesional reducida a períodos más cortos que los comunes de la generalidad de los contribuyentes.⁴

Al margen de los problemas interpretativos de esta norma, provocados en gran parte por la falta de enumeración de los artistas y deportistas a cuyos ingresos podía aplicarse el procedimiento corrector, es interesante detenerse en el análisis del motivo esgrimido por el propio legislador para poner tope a la progresividad de ese grupo, en buena medida indeterminado, de sujetos pasivos.

Según manifiesta el preámbulo de la Orden de 1971 la razón fundamental de este tratamiento era el hecho de que *“por la natural y específica condición de la vida profesional de los artistas y deportistas (...) ésta queda reducida a períodos más cortos que los comunes a la generalidad de los contribuyentes”*. Esta circunstancia producía la consecuencia inmediata de que *“retribuciones totales del ejercicio de la profesión se concentraban en unos pocos años de actividad, alcanzando tipos de gravamen muy elevados en la tarifa de este Impuesto”*.

Ni el Texto Refundido ni la repetida Orden atribuían a tales rendimientos la expresa caracterización de *rentas irregulares*, aunque la doctrina no vaciló desde un primer momento en considerarlas como tales. Su irregularidad no radica en el carácter ocasional o esporádico de su obtención, ni en la posible forma aleatoria o discontinua en que puedan ser percibidas, sino en la manifiesta limitación temporal del periodo de actuación profesional por tratarse, según expresión usual, de una fuente de rápido agotamiento.

Pero esta consideración específica de los ingresos de los deportistas desaparecerá en las posteriores leyes reguladoras del IRPF, tal vez por los múltiples problemas que había venido provocando la complejidad del tema y la indeterminación normativa.

2. Ley 44/1978

Esta Ley, de 8 de septiembre de dicho año 1978, fue la primera que reguló el IRPF; entró en vigor el 1 de enero de 1979. Habida cuenta de la progresividad que introducía en la imposición sobre la renta (con una tarifa que llegaba inicialmente nada menos que hasta el 66 por 100 para las bases superiores a 12.000.000 de pesetas y al final de su vigencia hasta el 56 por 100 para las bases superiores a 9.084.000 pesetas) el legislador fue consciente, como demuestran las discusiones parlamentarias, de que se debía solucionar el tratamiento de los rendimientos obtenidos de forma irregular en el tiempo. Para ello había que delimitarlos y buscar una forma satisfactoria de gravamen. De ambos asuntos se ocupaba el artículo 27.1, que decía lo siguiente:

“En caso de incremento o disminución de patrimonio y en los demás supuestos en que los rendimientos se obtengan por el sujeto pasivo de forma notoriamente irregu-

4. LLAMAS LABELLA, M. A., “La progresividad impositiva en artistas...”, *op. cit.*, pág. 395.

lar en el tiempo o que, siendo regular, el ciclo de producción sea superior a un año, el gravamen de los mismos se llevará a cabo de la siguiente forma:

1º Dichos rendimientos o pérdidas se dividirán por el número de años comprendidos en el periodo en que se hayan generado o se consideren imputables. En los casos en que no pueda determinarse dicho periodo, se tomará el de cinco años.

2º El cociente así hallado se sumará o restará, según proceda, a los restantes rendimientos o incrementos para determinar la magnitud sobre la cual se aplicará la tarifa del impuesto.

3º El resto de las rentas irregulares o pérdidas no acumuladas se gravará al tipo medio que según la escala del artículo 28 resulte de la operación anterior. En el caso de las pérdidas no acumuladas, se aplicará a éstas el indicado tipo medio, y su resultado se deducirá de la cuota de tarifa.”

Se da pues un mismo tratamiento fiscal a ganancias y pérdidas patrimoniales y a rentas irregulares, una solución técnica que desaparecerá en la normativa posterior del IRPF. La delimitación de estas últimas es, en principio, muy amplia, pues alcanza a todas aquellas que se obtengan *“de forma notoriamente irregular en el tiempo”*, entre las que podría pensarse que se incluyen las que sólo se perciben durante una breve vida activa, como es el caso de los deportistas. Pero está claro que no era así; basta atender a la forma en que se calcula su carga fiscal para deducir que ese precepto legal sólo califica como rentas irregulares las que se generan en un periodo de tiempo superior al año. El Tribunal Supremo lo interpretó y explicó de esa manera, sin atisbo de duda, en varios pronunciamientos a los que luego haremos referencia.

El Reglamento del IRPF, aprobado primero por el Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre y posteriormente por el Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, parece abrir la puerta a una conclusión distinta cuando dice en su artículo 118.d) que se consideran rendimientos irregulares aquellos a los que el Ministerio de Hacienda atribuya ese carácter *“en atención a que por las circunstancias especiales que en ellos concurran se aprecie una notoria irregularidad en su obtención en el tiempo.”* Pero durante la vigencia de esta Ley no se dictó ninguna norma administrativa relativa a los deportistas, ni que, en general, permitiera defender una tesis distinta. Los esfuerzos doctrinales y los conflictos suscitados por diversos grupos de contribuyentes (en particular, pilotos civiles y deportistas profesionales) no sirvieron para cambiar el planteamiento legislativo. Sólo se corrigió el efecto inconveniente de la tarifa progresiva en el caso de rentas con periodo de generación superior al año y no en aquellas que procedían de fuentes de rápido agotamiento. Y no se siguió el camino propuesto por ESEVERRI MARTÍNEZ en el trabajo citado: que los propios receptores de rentas variables o procedentes de fuentes de rápido agotamiento propusieran un plan específico de imputación temporal de ingresos y gastos, cosa admitida en aquel momento en amplios términos por la normativa del tributo, promediando así el gravamen de este tipo de rendimientos.

Sobre su regulación general en la Ley 44/1978 nos remitimos también a los estudios de MATEO RODRÍGUEZ⁵ y CAYÓN GALIARDO⁶. Este segundo autor advierte expresamente que los rendimientos de artistas y deportistas que antes venían disfrutando de la moderación de la progresividad quedan ahora fuera del artículo 27 de la Ley, de manera que salvo que lo decida el reglamento (“solución de dudosa legalidad”, advierte) no podrán beneficiarse del prorrateo “pues ni son aperiódicas, ni se perciben con notoria irregularidad en el tiempo, ni existe fundamento para aplicar el divisor de cinco años, previsto subsidiariamente en la Ley para los casos en que el período de generación sea de imposible determinación.”⁷

MUÑOZ BAÑOS publicó un breve artículo en el que relata las principales incidencias ocurridas en torno a la nueva regulación de la Ley 44/1978 a causa, principalmente, de las reivindicaciones sobre un régimen fiscal específico de la Asociación de Futbolistas Españoles⁸; deja claro que los ingresos de los deportistas en general no pueden ser calificados como rentas irregulares tras la aprobación de la nueva normativa, aunque advierte con acierto que algunos de sus rendimientos, como la prima de fichaje, pueden ser considerados como obtenidos en un periodo de tiempo superior a un año. Además el autor relata que, a la vista del proyecto de la nueva ley del IRPF, hubo conversaciones de la Asociación de Futbolistas Españoles con el Ministro de Hacienda para aclarar si se mantendría el régimen especial de los deportistas, a los cuales no se hacía alusión en el artículo 25 del mismo, aunque el apartado 4 se remitía al desarrollo reglamentario, pretendiendo dicha Asociación que se mencionase expresamente en el mismo los supuestos de actividad durante periodos de tiempo notoriamente reducidos. Según MUÑOZ BAÑOS el Ministro contestó el 30 de junio de 1978 con una respuesta ambigua. Y el hecho es que la ley salió adelante sin tal mención. Estos antecedentes explican lo sucedido posteriormente, que el autor comenta en los párrafos que transcribimos a continuación, no obstante su extensión:

“Con base en todo ello, y ante esta dificultad de encajar perfectamente las rentas de trabajo de los deportistas como rentas irregulares, sólo cabría determinar si es suficiente motivo la limitación de la vida profesional de un deportista para calificar la retribución que por tal concepto percibe como renta regular.

La Dirección General de Tributos llegó a pensar que sí, puesto que, con fecha 18 Ene. 1980 elaboró un Proyecto de Orden Ministerial, que fue favorablemente informado por la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, así como por la Federación Española de Fútbol y por la propia A.F.E., en el cual se consideraba que los rendimientos que obtuviesen los deportistas en el ejercicio de su actividad se consideraban irregulares, en atención a que se requieren unas condiciones físicas especiales que obligan a que la duración de su vida profesional se vea limitada en la medida que dichas condiciones físicas sufran mermas por el paso de los años. En

5. MATEO RODRÍGUEZ, L., “Las rentas irregulares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Crónica Tributaria*, núm. 28, 1979, págs. 97 y siguientes.
6. CAYÓN GALIARDO, A., “Las rentas irregulares y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 22, 1979, págs. 245 y siguientes.
7. CAYÓN GALIARDO, A., “Las rentas irregulares...”, *op. cit.*, págs. 267-268.
8. MUÑOZ BAÑOS, C., “Las rentas de trabajo de los deportistas en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Jurídica Española La Ley*, 1981, núm. 4, págs. 846 y siguientes.

dicho Proyecto se establecía asimismo una limitación de la progresividad a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A la vista de este proyecto, los futbolistas españoles hicieron su declaración por el referido impuesto correspondiente al ejercicio de 1979 limitándose la progresividad de la Tarifa a aplicar.

Sin embargo, los problemas surgieron cuando el mencionado Proyecto no llegó a tener vigencia como tal Orden Ministerial, porque se pusieron trabas a que las rentas de trabajo de los deportistas pudieran considerarse irregulares, desde el momento en que tal interpretación no se contemplaba en las normas específicas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Para salir al paso de esta situación, y ante el hecho consumado de que se habían presentado ya unas declaraciones con arreglo a un criterio de limitación de la progresividad, la Dirección General de Tributos dio Instrucciones, con fecha 29 Jun. 1981, en el sentido de que cuando por la Inspección Financiera y Tributaria del Estado se incoase algún expediente a estos contribuyentes, no se tratara a sus rentas de trabajo como rentas irregulares, por lo que no se les limita la progresividad, aunque, eso sí, los expedientes se calificasen de rectificación, esto es, sin aplicar sanción alguna, ni de omisión ni de defraudación.”⁹

LASARTE y CASADO exponían esta realidad normativa en el estudio citado, denunciando en particular la falta de una disposición administrativa que permitiera la aplicación efectiva de la previsión legal, sobre la que no obstante advertían:

“Somos conscientes de que se trata de una norma difícil que puede provocar delicadas cuestiones de justicia fiscal y de política impositiva, teniendo en cuenta que este tipo de ingresos, como ocurre con cierta frecuencia en el caso de ciertos artistas y deportistas, son a veces de sorprendente cuantía, que la imagen social de determinados grupos de contribuyentes no es precisamente un dato a favor del otorgamiento de un trato fiscal que disminuya su progresividad y, en fin, que la lesión de su capacidad económica sólo es eventual y futura. Pero la carencia de la disposición a que se remite el artículo 118 del Reglamento no sólo no soluciona el problema, sino que lo agrava, porque incita a los contribuyentes a distorsionar el concepto de renta irregular a favor de sus intereses y obliga a la Administración tributaria a estar a la defensiva de inoportunas peticiones.”¹⁰

Algunos años después CAZORLA PRIETO llegaba a esta conclusión:

“Puede plantearse el problema de si los rendimientos de estos deportistas constituyen rentas irregulares al ser normalmente corta su vida profesional y, por tanto, merecedores del tratamiento más beneficioso del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Consideramos que puede estimarse renta irregular las cantidades que perciban por una sola vez los deportistas profesionales al tiempo de incorporarse a un club. No las que perciban regular y permanente-

9. MUÑOZ BAÑOS, C., “Las rentas de trabajo...”, *op. cit.*, pág. 848 y 849.

10. LASARTE, J. y CASADO, G., “Consideración de las rentas irregulares...”, *op. cit.*, págs. 282-283.

mente, pues, aunque la vida de estos profesionales es más corta normalmente que la de otros, no lo es de forma suficiente para que pueda ser reputada irregular, al estar normalmente por encima de los cinco años a los que con criterio orientativo se refiere el artículo 27,2, de la Ley y ello sin desconocer los graves perjuicios recaudatorios que una decisión así entrañaría, no ya por los deportistas profesionales, sino por el efecto imitación que generaría en otros profesionales.”¹¹

Es evidente que los ingresos de los deportistas no podían encasillarse sin más en el artículo 27 de la Ley 44/1978 y que este autor hace una prudente reflexión cuando advierte la probable reacción de diversos grupos de contribuyentes si se concede a aquellos un trato de favor ante la incidencia de la progresividad. Pero ese argumento de que su vida activa dura habitualmente más de cinco años debe ser matizado. Ese tiempo es sólo una referencia convencional del legislador para el supuesto de que no pueda fijarse el periodo de obtención de las rentas; el texto legal no impide la aplicación de un divisor mayor de cinco cuando resulte procedente por haber quedado probada la vinculación de los ingresos con un número superior de ejercicios. Cosa distinta es que una de las razones que se tuvieron en cuenta para la no inclusión de esos ingresos en el ámbito de las rentas irregulares fue la dificultad de la determinación *a priori* del periodo de vida activa o profesional en este tipo de actividades y la complejidad técnica de una promediación de ingresos *a posteriori*, aunque también en este punto el legislador podía haber adoptado una solución convencional. De ahí que, en nuestra opinión, el argumento decisivo a la hora de reducir el ámbito de dicho artículo 27 fue la enorme dificultad teórica y práctica de enumerar los grupos de contribuyentes que se encontraban en esas circunstancias logrando un resultado respetuoso con los principios constitucionales de justicia fiscal.

3. Ley 18/1991

Este texto legal fue aprobado el 6 de junio de 1991 y entró en vigor el 1 de enero de 1992. Las amplias reformas introducidas en el régimen del IRPF no afectaron al régimen de las rentas irregulares. Su artículo 59.b) las seguía definiendo en los mismos términos que el artículo 27.1 de la Ley 44/1978. Y su artículo 64 mantenía el mismo sistema de gravamen de este último precepto: el cociente de dividir la renta por el número de años de su generación se gravaba a tarifa general (que se elevaba hasta el 53 por 100 para bases liquidables superiores al 9.500.000 pesetas) y el resto al tipo de medio de gravamen (con cierta complejidad en la determinación del mismo, que no hace al caso). Y en cuanto al Reglamento contenido en el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, no decía nada sobre rentas irregulares.

No hubo pues ningún cambio en relación con el tema estudiado que permitiera la inclusión en este régimen de los rendimientos percibidos por los deportistas profesionales. Dada esta realidad, la experiencia de la aplicación de la Ley anterior y los planteamientos sobre la misma de las doctrinas académica, administrativa y judicial despejaban cualquier duda que pudiera suscitarse sobre el concepto normativo de renta irregular.

11. CAZORLA PRIETO, L. M., “Consideraciones sobre el tratamiento del deporte en el sistema tributario español vigente”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 54, 1987, pág. 200.

En febrero de 1998 se presentó el *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, elaborado por una comisión creada por la Secretaría de Estado de Hacienda con el fin de proponer una nueva configuración del IRPF, previo estudio crítico de la Ley 18/1991, entonces vigente. Este informe, publicado por el Instituto de Estudios Fiscales, insistió especialmente en la complejidad del tratamiento de los ingresos obtenidos en un periodo superior al ejercicio, al que calificó como un “engorroso procedimiento de promediación”. Tras una breve descripción del mismo, concluía:

“La complejidad de estos procedimientos es evidente, pero se pone aún más de manifiesto cuando se percibe que se trata de un procedimiento que ha de aplicarse de forma individualizada para cada rendimiento calificado de irregular. Por otra parte, la imposibilidad de compensación entre partidas que integran la renta del sujeto puede introducir una falta de equidad en el sistema que no encuentra justificación razonable.”¹²

4. Ley 40/1998

Esta Ley, de 9 de diciembre de dicho año y en vigor desde 1 de enero de 1999, cambia la delimitación y el régimen aplicable de las rentas irregulares, siguiendo la línea propuesta en el informe que acaba de citarse: integración de los rendimientos a largo plazo en la base imponible del tributo previa aplicación de un coeficiente reductor que, según expone, debería situarse en valores inferiores al 0,7. Se lograría así evitar una carga excesiva de la progresividad mediante un mecanismo mucho más simple que el anterior. Pero conviene advertir que la comisión redactora de dicho informe limita el ámbito de las rentas irregulares a las obtenidas en un periodo de tiempo superior al ejercicio, sin hacer referencia a las procedentes de fuentes de rápido agotamiento. Y este planteamiento es el que recoge la Ley 40/1998.

El nuevo texto legal deja claro, en primer lugar, que sólo tendrán esa calificación las que se hayan generado durante un periodo de tiempo superior a dos años; y en segundo lugar abandona el sistema de imputación de las mismas a base regular e irregular, pasando a la aplicación a todas ellas de un porcentaje igual de reducción con independencia del número de ejercicios en que se hayan generado y siempre que éste sea superior a dos. Además, no encontramos ya un precepto general sobre este tipo de rendimientos, sino que aparecen a lo largo del texto a medida que va regulando las distintas clases de rentas. Dado que estudiamos las disposiciones aplicables a los ingresos de los deportistas por la realización de su actividad, nos interesan especialmente los rendimientos de trabajo, aunque haremos también referencia a los de capital y de actividades empresariales.

El artículo 17 de la Ley 40/1998 establece diversos porcentajes de reducción aplicables a las rentas de trabajo. En su apartado 2.a) dice lo siguiente:

12. *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1998, en particular, págs. 114-115 y 120-121. Un análisis general sobre la Ley 18/1991 puede encontrarse en la obra de MAGRANER MORENO, F., *Tributación de artistas y deportistas*, CISS, Valencia, 2005, págs. 35 y siguientes.

“El 40 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un periodo de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.”

El porcentaje inicial de reducción era del 30 por 100, pero fue elevado al 40 por 100 a causa de la modificación introducida por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, sobre Reforma parcial de la Ley del IRPF. Debe recordarse que en enero de 2002 la Secretaría de Estado de Hacienda volvió a crear una comisión para que estudiase en qué dirección debía continuar la reforma del IRPF. Ello dio lugar a un nuevo *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, que fue emitido en abril de ese mismo año y publicado también por el Instituto de Estudios Fiscales. En este segundo estudio se mantiene la propuesta del anterior sobre integración en la base imponible de todos los rendimientos, incluidos los de trabajo, con plazo de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, previa reducción de los mismos, punto en el que se hace la siguiente propuesta:

“Igualmente, la comisión propone que todos los rendimientos a largo plazo, sin excepción alguna y cualquiera que sea su naturaleza, se integren en la base imponible general previa reducción de su importe a través de dos coeficientes. Un coeficiente mínimo de reducción del 40 por 100 –tributación limitada al 60 por 100 restante– que se aplicaría cuando el rendimiento se hubiese generado en un periodo superior a dos años, así como a los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, practicándose una reducción máxima del 70 por 100 –tributación limitada al 30 por 100 restante– cuando el rendimiento se hubiese generado en un periodo superior a 5 años.”¹³

El informe no hacía ninguna referencia especial a los ingresos de los deportistas ni, en general, a los procedentes de fuentes de rápido agotamiento; puesto que no precisa cuáles son los que se obtienen de forma notoriamente irregular en el tiempo, podemos deducir que entiende por tales los enumerados expresamente en el Reglamento del IRPF, en el que no aparecen los rendimientos derivados de actividades deportivas. Y en cuanto a la propuesta, acabamos de decir que la Ley 46/2002 elevó en efecto al 40 por 100 la cuantía de la reducción, sin atender a su posible elevación al 70 por 100 en el caso que indica la comisión.

El Reglamento de la Ley 40/1998 contenido en el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero desarrolla el precepto transcrito en el artículo 10, donde lleva a cabo una enumeración de los rendimientos de trabajo que *“exclusivamente”*, según afirma, se consideran irregulares en el tiempo; y aquí, en efecto, no aparecen los ingresos de los deportistas ni ningún otro supuesto en que pudieran entenderse incluidos. De manera que la formulación normativa no deja ya la menor duda: sólo son rentas irregulares las expresamente enumeradas y, en general, aquellas con periodo de generación superior a dos años, siempre que, además, no se perciban *“de forma periódica o recurrente”*, que es precisamente lo que sucede con las retribuciones básicas por ejercicio de acti-

13. *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pág. 141.

vidades deportivas profesionales o de alto nivel. Luego analizaremos algunas remuneraciones específicas de los deportistas que pueden estimarse obtenidas en un periodo de tiempo superior a dos años; de ahí que no nos adentremos ahora en el régimen de esta reducción, que se vio afectada durante algunos ejercicios por una importante limitación de la cuantía de la base a la que podía aplicarse, limitación que posteriormente sólo afectaba a los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones, como sigue sucediendo en la actualidad.

El último requisito exigido por la Ley para disfrutar de la reducción comentada pretende que sólo se aplique a las remuneraciones de carácter extraordinario, no habituales, puesto que según el Diccionario de la Real Academia Española *periódica* significa aquí que “se repite con frecuencia a intervalos determinados” y recurrente se utiliza en el sentido de “lo que vuelve a ocurrir o a aparecer, especialmente, después de un intervalo.” Por supuesto, son remuneraciones ajenas a las llamadas *remuneraciones extraordinarias* otorgadas a todos los empleados cada año por el artículo 31 del Estatuto de los Trabajadores. También son distintas de las retribuciones habituales pactadas en razón del trabajo realizado o de los resultados de la empresa a las que se refiere el artículo 26.3 de dicho Estatuto que se paguen anual o reiteradamente (o sea, de forma recurrente) como un componente más, en principio no consolidable, de la estructura salarial, pues bastaría con asignarlas cada dos años (o todos los años de la relación laboral con exclusión de los dos primeros formando luego una cadena de eslabones anuales) para que se beneficiaran de una norma fiscal que no está pensada para estos supuestos.

La constatación de que se cumple este requisito sólo puede hacerse conociendo las condiciones específicas del contrato laboral que genera esos rendimientos o del convenio aplicable y los componentes de las retribuciones habituales. Pero es evidente que en los sistemas usuales de retribución de deportistas, al margen de las cantidades no exentas satisfechas por cese de la relación laboral, las remuneraciones pagadas, por ejemplo, como ficha por un periodo de tiempo superior a dos años (como hemos dicho, luego nos ocuparemos de este tema y veremos la advertencia concreta del Tribunal Supremo en este punto) o algún premio o pago excepcional vinculados a la permanencia en la actividad o a la trayectoria personal podrán disfrutar de esa reducción del 40% (volveremos sobre su posible aplicación a los premios recibidos por los deportistas y a su participación en el precio de cesión de sus servicios a un tercero).

La Ley 40/1998 mantiene ese mismo concepto de rentas irregulares en los artículos 21.3 y 24.2.a) cuando regula los rendimientos de capital inmobiliario y mobiliario, así como en el artículo 30 en relación con los rendimientos de actividades económicas. El Reglamento citado desarrolla estos preceptos en sus artículos 10, 14, 20 y 24, en los que, lógicamente, no hay ninguna disposición que ahora pueda interesarnos.

Insistimos pues en la conclusión a que induce el análisis del texto legal, que en este punto no se ve afectado por las sucesivas modificaciones del mismo: los ingresos de los deportistas en general no pueden ser considerados rentas irregulares por muy breve que pueda ser el tiempo de vida activa en que los perciban, dado que el legislador circunscribe estrictamente esta calificación al plazo de generación del rendimiento superior a dos años y no la aplica a las fuentes de rápido agotamiento. La generalidad

de la doctrina aceptó este planteamiento normativo habida cuenta de las dificultades teóricas y prácticas a la hora de diseñar un régimen fiscal convincente de este último tipo de rentas. Veamos como ejemplo la opinión de COLAO MARTÍN, principalmente referida a la Ley 40/1998 y al Texto Refundido de la misma de 2004, aunque tiene también en cuenta las normas anteriores sobre el IRPF. Al ocuparse de los supuestos de contribuyentes con breve vida profesional explica:

“El razonamiento fundamental en que se basa la necesidad de atenuar la progresividad del impuesto en los casos de rendimientos provenientes de fuentes de rápido agotamiento es el de que, una vez agotada la fuente, el sujeto tendrá que seguir obteniendo rentas para poder subsistir, y no podrá hacerlo de tal fuente; habrá pagado así unos impuestos muy altos durante los cortos años de productividad de su fuente de ingresos sin que se tenga en cuenta que esos ingresos han de servirle, teóricamente, para vivir durante un tiempo mucho más largo que el de su obtención. Los argumentos a favor de la consideración de tales ingresos como irregulares siempre han venido, como puede fácilmente deducirse, acompañados de consideraciones acerca de la necesidad de ahorrar fuertes sumas con las que poder hacer frente a las necesidades de futuro. El argumento en contra se deduce directamente del recién expuesto en el supuesto de que se atenúe la carga fiscal en un ejercicio o una serie de ejercicios y de que en el futuro el contribuyente siga obteniendo un nivel determinado de ingresos, que le permita hacer frente a sus necesidades, se estará produciendo una discriminación efectiva de presente para evitar una discriminación eventual de futuro; discriminación, además, difícilmente evaluable en el momento de la limitación de la progresividad, porque ni se conoce exactamente el número de años de ejercicio por parte del sujeto de la actividad ni se conoce su nivel de renta posterior. Se añade a este razonamiento el de que el ejercicio de una profesión durante ciertos años no sólo no impide el de otras en los posteriores, sino que en ocasiones es la puerta de éste, entre otras cosas porque genera una serie de conocimientos útiles a estos efectos.”¹⁴

La argumentación está en la línea de las tesis doctrinales y de las decisiones legislativas. En cambio causa extrañeza la constatación de que durante la vigencia de la Ley 40/1998 apenas se prestara atención a la posible caracterización como rentas obtenidas en un periodo superior a dos años de algunos de los rendimientos de los deportistas, a los que podía beneficiar por tanto la reducción prevista por la Ley. Al analizar los supuestos particulares de prima de fichaje, premios y participación en las cantidades pagadas por las cesiones comprobaremos que varios autores habían apuntado o analizado esa posibilidad. Pero en línea general se trata de una cuestión poco estudiada, que además venía y ha venido siendo desconocida a la hora de la formalización de los contratos o convenios colectivos y de la regulación en los mismos de los distintos conceptos retributivos, como expresa la opinión referida a la prima de fichaje pero válida para otras remuneraciones, que citamos a título de ejemplo, de PALOMAR OLMEDA. Cuando se refiere a las rentas irregulares expone:

14. COLAO MARTÍN, P. A., “Los rendimientos irregulares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Impuestos*, 2004, t. I, pág. 572.

“Las prácticas retributivas actuales del deporte, especialmente el profesionalizado, que es al que más afecta esta cuestión, no han contribuido a hacer sentir más la aplicación al ámbito del deporte de este concepto. De esta forma, si se hubiese mantenido la vieja distinción entre ficha y sueldo, la primera podría llegar a cumplir los requisitos que acabamos de analizar para ser considerada una renta irregular, pues su generación se realiza en un periodo superior al de la obligación de contribución.

Es lo cierto, sin embargo, que la tendencia actual a «fichar en neto» y sin distinción entre ambos conceptos retributivos complica esta posibilidad precisamente por haber difuminado sus perfiles reales que, por otro lado y desde una perspectiva teórica, se mantienen abiertos.”¹⁵

Sin embargo hay que reconocer que no faltaron autores a los que el estudio de la Ley 40/1998 llevó a reivindicar un trato fiscal específico para los deportistas a causa de la irregularidad temporal de sus ingresos. Ese es el caso, por ejemplo, de CORDERO SAAVEDRA, quien tras exponer la incidencia fiscal provocada por la concentración de rentas en un número reducido de periodos impositivos, acaba con la siguiente valoración:

“Si, como se advierte, la temporalidad de la relación laboral que mantienen los deportistas profesionales con las entidades deportivas, se ve cercenada en comparación con otros sectores y actividades laborales, como consecuencia de la concentración del período de vida profesional en pocos años, con el obligado declive cuando el deportista, por su edad, debe abandonarla en un momento que pudiera considerarse como álgido para otros trabajos, ello produce como efecto económico que la retribución no pueda identificarse, también en este aspecto, con los trabajadores sometidos al régimen común ordinario. La temporalidad exige un mayor incremento de retribuciones, vinculadas por tanto a un período de tiempo menor, y ello repercute en la fiscalidad soportada.

Pero el legislador tributario no ha tenido en cuenta la vieja aspiración de retornar a un tratamiento de rentas irregulares, atendida la base sustantiva que representa el concepto, en nada vinculado o conectado con irregularidades en la vida útil del trabajador.”¹⁶

5. Texto Refundido del Real Decreto Legislativo 3/2004

Como su nombre indica, y de acuerdo con la previsión constitucional, este Real Decreto Legislativo es el resultado de la autorización al Gobierno por parte de las Cortes Generales para refundir textos legales. Contiene pues substancialmente la versión vigente de la Ley 40/1998 en el momento de su aprobación, 5 de marzo de 2004. Nos remitimos por ello a los comentarios anteriores, cosa que también hacemos en relación con el Reglamento aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio.

15. PALOMAR OLMEDA, A., *El régimen jurídico del deportista*, Editorial Bosch, Barcelona, 2001, pág. 180, publicado en colaboración con la Asociación Andaluza de Derecho Deportivo y la Consejería de Turismo y Deporte de la Junta de Andalucía.

16. CORDERO SAAVEDRA, L., *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 230.

III. LAS RENTAS IRREGULARES EN LAS NORMAS ACTUALES DEL IRPF

Esta nueva norma reguladora del IRPF, 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 el Patrimonio, está en vigor desde 1 de enero de 2007 (en adelante Ley 35/2006). Mantiene el mismo planteamiento que la Ley 40/1998 sobre definición y tratamiento de las rentas irregulares, cuyos preceptos transcribe casi literalmente. Así sucede también con su Reglamento, contenido en el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Veamos en primer lugar cómo define dicha Ley 35/2006 los rendimientos irregulares del trabajo personal al establecer, como la Ley anterior, la reducción aplicable a los mismos. Dice en el artículo 18.2:

“El 40 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.”

Si dejamos a un lado la referencia al artículo 17.2.a), que ahora no interesa (pensiones, haberes pasivos y otras prestaciones de los regímenes públicos de la Seguridad Social) puede comprobarse que el precepto es literalmente igual al artículo correspondiente, antes transcrito, de la Ley 40/1998. Lo mismo sucede con el nuevo Reglamento, cuyo artículo 11 reproduce la disposición reglamentaria de 2004 sin mención alguna de ingresos de deportistas o de cualquier otro tipo de rendimiento de trabajo con características similares. Correlativamente, la Ley 35/2006 reitera esa misma delimitación de renta irregular al ocuparse de los rendimientos de capital inmobiliario (artículo 23.3), mobiliario (artículo 26.2) y empresariales (artículo 32.1). Los preceptos del Reglamento siguen la misma línea (artículos 15, 21 y 25 respectivamente). Nos remitimos por tanto a nuestras consideraciones anteriores. En esta materia no hay nada nuevo.

Así pues los ingresos de los deportistas con periodo de generación inferior a dos años, cualquiera que sea la duración del periodo de su vida activa en que pueden obtenerlos en razón de las aptitudes exigidas para su actividad, lógicamente vinculadas a la edad, tributan por el IRPF como cualquier otro rendimiento obtenido durante el

ejercicio, y cualquiera que sea la incidencia de la tarifa progresiva a causa de su acumulación o elevada cuantía durante un breve número de años.

Este planteamiento es tan estricto que ni siquiera los premios que puedan percibir son considerados rentas irregulares a efectos de la aplicación de la reducción comentada, asunto que merece un breve comentario en un apartado posterior. Sigue pues siendo válido el severo juicio que aparece en el libro publicado por la Consejería de Turismo, Comercio y Deporte en 2005 sobre *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, donde RODRÍGUEZ TITOS, PLAZA ROMERO y GONZÁLEZ MARTÍN llegan a las siguientes conclusiones finales:

“En el ámbito de las personas físicas, la evolución normativa de estos últimos veinticinco años ha sido bastante más errática, con artículos de nuestras normas específicamente dirigidos a regular aspectos concretos de la fiscalidad de los deportistas pero sin que haya existido una voluntad clara de crear un marco fiscal específico para este sector, con notables particularidades. Posiblemente, el único aspecto que se ha regulado de forma amplia y exhaustiva sea la fiscalidad de los derechos de imagen. No obstante, esta iniciativa ha tenido un carácter penalizador, es decir, evitar determinados abusos que se habían venido produciendo hasta el año 1996.

Nuestros deportistas echan en falta normas fiscales que, o bien incentiven su actividad o, cuando menos, tengan en cuenta su peculiar forma de generar rentas (normalmente acumuladas en un periodo muy corto). En este último campo, sobre todo, es donde creemos que el legislador debe centrarse para mejorar nuestro marco fiscal. Al igual que en otros países de nuestro entorno, creemos que deberían ampliarse las normas en el ámbito de la «previsión social» (al estilo de la mutualidad de los deportistas profesionales) y, adicionalmente, regular un sistema que permita diferir en el tiempo la tributación de las rentas que obtienen los deportistas en su, normalmente, corta carrera, con el objetivo de paliar de forma razonable la progresividad del impuesto sobre la renta de las personas físicas.”¹⁷

En un reciente trabajo sobre “Rentas Irregulares” publicado por RODRÍGUEZ RODICIO se hace una dura crítica de la nueva Ley 35/2006; uno de los múltiples argumentos que se aducen es precisamente que en relación con los artistas y deportistas “no está prevista la corrección de la no temporalidad respecto de aquellas rentas obtenidas por estas personas, que tienen una vida profesional de corta duración.”¹⁸

17. RODRÍGUEZ TITOS, D., PLAZA ROMERO, D., y GONZÁLEZ MARTÍN, F., “Derecho deportivo y Derecho tributario”, en AAVV (Directores I. Jiménez Soto y E. Arana García), *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, pág. 664.

18. RODRÍGUEZ RODICIO, J. R., “Rentas Irregulares”, *Impuestos*, núm. 12, 2007, págs.11 y siguientes, en especial pág. 19.

IV. EL INFORME DE LA COMISIÓN CONSTITUIDA PARA EL ESTUDIO DE LA FISCALIDAD DEL DEPORTE Y EL ESTUDIO SOBRE EL DEPORTE ESPAÑOL ANTE EL SIGLO XXI

1. El informe de 1998

En enero de 1998 las Secretarías de Estado de Hacienda y de Deporte constituyeron esta Comisión en el Instituto de Estudios Fiscales con el encargo de realizar un amplio estudio desde la perspectiva fiscal que pusiera de manifiesto los principales problemas que se planteaban en el ámbito deportivo. Formaban parte de la misma fundamentalmente miembros de la Dirección General de Tributos, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y representantes del Consejo Superior de Deportes; en ella se integró también el profesor CAZORLA PRIETO, cuyas aportaciones en esta materia son conocidas. El Informe quedó elaborado en junio de ese mismo año, es decir, cuando ya se había puesto en marcha el proyecto de la nueva ley reguladora del IRPF, que acabaría aprobándose como Ley 40/1998.

Por razones que desconocemos este Informe no fue publicado entonces ni lo ha sido hasta ahora, a pesar de su calidad, rigor técnico y extensión de las cuestiones planteadas¹⁹. Buena parte de sus consideraciones y conclusiones las encontraremos luego en el estudio *El Deporte Español ante el Siglo XXI* al que nos referimos a continuación. Dada la circunstancia de que no se trata de un documento publicado y la recepción de parte importante de su contenido por este segundo estudio, publicado dos años más tarde por el Consejo Superior de Deportes, recogemos a lo largo de nuestro trabajo sus principales recomendaciones o aludimos al mismo al exponer los planteamientos de *El Deporte Español ante el Siglo XXI*.

Sus observaciones y propuestas sobre la posible calificación de los ingresos de los deportistas en general como rentas irregulares son prácticamente idénticas a las que aparecen en ese segundo estudio. Pero en el primero de ellos se formula una conclusión final sobre este asunto no reproducida en el segundo, que dice lo siguiente:

“La variabilidad de las rentas obtenidas a lo largo de la vida profesional no es una característica específica de la actividad deportiva, aunque concurra en la misma, al igual que se produce en otro tipo de actividades, por lo que se considera que

19. Hemos dispuesto de una copia mecanografiada. Son 96 páginas. En particular, el posible tratamiento de los ingresos de los deportistas como renta irregular se expone en págs. 23 y siguientes.

atribuir la condición de rentas irregulares a las percibidas por los deportistas, además de carecer de precedentes en los países de nuestro entorno, supondría una discriminación intolerable para otras actividades o sujetos que también obtienen sus rendimientos de forma irregular en el tiempo. No obstante, cabe señalar que la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas va a comportar una notable reducción de la que se beneficiaran los deportistas, al igual que otros sujetos pasivos, lo que, en alguna manera, da respuesta a la inquietud planteada.”²⁰

2. El estudio de 2000

Este trabajo de febrero de 2000, ya citado en la primera parte de este estudio, hace una interesante meditación general sobre *La perspectiva fiscal*. Refleja sin duda los planteamientos de algunos miembros del Grupo de Trabajo, concedores del sistema tributario, entre los que destacan los profesores RODRÍGUEZ BEREJO, ex Presidente del Tribunal Constitucional y CARRETERO LESTÓN, autor de numerosas publicaciones en el ámbito del deporte. Los temas tratados son de indudable interés, como iremos viendo a lo largo de estas páginas. El estudio se enfrenta en primer lugar con la cuestión básica del posible tratamiento en el IRPF de los ingresos de los deportistas como rentas irregulares, con una exposición lúcida que le conduce a apoyar la línea seguida por nuestro ordenamiento, como ahora veremos. Se ocupa después del régimen tributario de las becas y premios de los deportistas (aunque no vincula estos últimos a la categoría de rentas irregulares) y de los derechos de imagen, que es uno de los puntos básicos del análisis de los ingresos de un grupo de deportistas; se acerca a los problemas provocados por los rendimientos obtenidos fuera de España por residentes en nuestro país; y, finalmente, no olvida la revisión crítica del Impuesto sobre Actividades Económicas, que luego fue objeto de relevantes modificaciones. Nos centraremos en este momento en el asunto de las rentas irregulares.

Los redactores de este informe tienen buen conocimiento del problema y siguen además, como hemos dicho, el planteamiento del *Informe de la Comisión constituida para el estudio de la fiscalidad del deporte*, de 1998. Saben que las características propias de los ingresos de deportistas profesionales les hacen soportar una especial incidencia de la progresividad fiscal. Ello se debe, en primer lugar, a que su vida profesional es más breve que la de los contribuyentes en general, con la consiguiente concentración de rentas en un reducido número de años; y, en segundo lugar, a la variabilidad de dichas rentas a lo largo de la carrera deportiva y la menor capacidad para obtenerlas de similar cuantía una vez finalizada. Al mismo tiempo reconocen que tras el análisis del ordenamiento de siete países (que en su mayoría son Estados miembros de la Unión Europea) han comprobado que sólo Francia y los Países Bajos admiten reglas especiales de imputación temporal de los ingresos con el fin de matizar la progresividad; consisten fundamentalmente en la promediación de rendimientos durante varios ejercicios. Pero no se dejan llevar por una propuesta fácil a favor de la califica-

20. “Informe de la Comisión constituida...”, *op. cit.*, pág. 91.

ción de las rentas de los deportistas como irregulares. En relación con la brevedad de su vida activa hacen esta advertencia:

“La vida profesional de los deportistas, en algunos deportes, es inferior a la vida profesional de la generalidad de los sujetos pasivos. Una vez finalizada su carrera deportiva éstos pueden dedicarse a la realización de otras actividades, deportivas o no deportivas, por las que pueden obtener ingresos durante un período de tiempo similar al resto de los contribuyentes, prolongando de esta manera su vida laboral, circunstancia que ha de tenerse en cuenta a efectos de reconocer alguna regla particular de aplicación exclusiva a los deportistas. Además, no sería posible establecer un plazo único de duración de la carrera deportiva para todos los deportes, ni para todos los sujetos pasivos dentro de un mismo deporte.”²¹

Y por si tales precauciones ante la reivindicación de que sus rendimientos sean calificados como irregulares no fueran suficientes, añaden lo siguiente sobre la variabilidad real de las mismas en el tiempo:

“Sin embargo, la variabilidad de las rentas obtenidas a lo largo de la vida profesional no sólo se produce en los deportes profesionales sino que, de hecho, es casi una excepción que las rentas obtenidas por cualquier sujeto pasivo se mantengan constantes a lo largo de su vida profesional. Por esta razón, no es lógico reconocer un tratamiento singular a las rentas obtenidas por los deportistas profesionales distinto al tratamiento fiscal de las rentas de la generalidad de los sujetos pasivos. La ley no debe establecer diferencias de tributación para distintas profesiones ni recoger regímenes particulares por el hecho de que participen de unas características, que también pueden predicarse de otros colectivos distintos.”²²

Las ideas están claras y no insistimos en su comentario pues son paralelas a las que antes hemos expuesto al valorar el planteamiento tradicional de nuestro legislador frente a esta cuestión. Y su significación es evidente, puesto que se formulan en el contexto de un estudio general sobre el deporte que tiene una alta valoración del mismo y que asume su promoción e impulso. Se trata además de un informe auspiciado por el Consejo Superior de Deportes en el seno del Ministerio de Educación y Ciencia. No cabe pues pensar que haya en ninguna de sus premisas la menor animadversión hacia el otorgamiento a los deportistas de un régimen tributario razonable si está debidamente justificado y respeta los principios constitucionales de justicia fiscal. Por todo ello, en nuestra opinión, sus redactores han sopesado debidamente las razones a favor y en contra de la reiterada reivindicación de reconocer a sus rendimientos el trato de rentas irregulares y, con espíritu encomiable de análisis crítico y buen conocimiento de las soluciones legislativas, llegan a una conclusión que compartimos:

“De este modo, el carácter irregular de una renta viene determinado por la falta de coincidencia entre el periodo de producción o generación de una renta y el período impositivo, al ser el primero de mayor duración que este último, característica que

21. Consejo Superior de Deportes, *El Deporte Español ante el Siglo XXI*, Ministerio de Educación y Cultura, Madrid, 2000, pág. 162.

22. “El Deporte Español ante...”, *op. cit.*, pág. 163.

puede predicarse sólo de determinadas rentas, pero no de las obtenidas por los deportistas profesionales, salvo aquellos casos excepcionales a los que la legislación vigente ya les otorga un tratamiento singular como rentas irregulares. En definitiva, sólo la singularidad basada en la falta de coincidencia entre el período de obtención de las rentas y el período impositivo justifica un trato fiscal reductor de la progresividad.

Estas circunstancias, unidas al hecho de que en la mayoría de los países analizados no se recogen particularidades aplicables a los deportistas profesionales, determinan la falta de justificación adecuada para recoger un tratamiento fiscal singular de los deportistas profesionales.

En definitiva, no es conveniente establecer reglas particulares para determinados sujetos pasivos que los discriminen respecto al resto y, por lo tanto, se considera muy difícil establecer alguna regla de temporalidad de aplicación exclusiva a los deportistas profesionales por las razones anteriormente aludidas.²³

La única observación que debemos hacer a este planteamiento de *El Deporte Español ante el Siglo XXI* es que, a nuestro juicio, esa conclusión ha debido ir acompañada de un análisis complementario de un sistema específico de previsión social para los deportistas mediante el cual éstos pudieran canalizar un flujo de ahorro en los años en que se concentran sus mayores ingresos como vía de atemperar la progresividad, estimular dicho ahorro y facilitar en el futuro rentas compensatorias y financiación de nuevas actividades que facilitarían su integración social y el mantenimiento de un cierto nivel de ingresos. Esta carencia del informe es aún más inesperada si se tiene en cuenta que el Tribunal Supremo venía defendiendo tal solución desde 1992, que en 1998 las Asociaciones de Deportistas Profesionales habían expuesto sus reivindicaciones en tal sentido y que la Ley 55/1999 había instado al Gobierno para que estudiara la adecuación del sistema de previsión social a los deportistas y, en particular, la posible creación de una mutualidad específica, que, en efecto, nació a finales de 2000, meses más tarde de que se hiciera público este estudio. Más adelante explicaremos el camino recorrido para la creación de la Mutualidad de Deportistas Profesionales.

Finalmente hemos de hacer una advertencia: el estudio que comentamos asume que los ingresos de los deportistas no tienen, en general, el carácter de rentas irregulares a efectos del IRPF según nuestro ordenamiento y que no sería oportuno otorgarles ese tratamiento. Pero advierte que determinados rendimientos se generan, o pueden generarse, en un periodo de tiempo superior a los dos años; y en tal caso les sería de aplicación la reducción prevista por la normativa del citado tributo para las rentas irregulares en general como medio de sortear la progresividad que provoca su imputación a un único ejercicio. Veamos ahora la doctrina del Tribunal Supremo a la que acabamos de aludir, que también nos interesa en relación con este último asunto, y luego nos ocuparemos de cuáles pueden ser esos ingresos de los deportistas susceptibles de beneficiarse de dicha reducción.

23. *Ibidem*.

V. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO: LOS INGRESOS DE LOS DEPORTISTAS NO TIENEN CARÁCTER DE RENTAS IRREGULARES

Tuvo especial importancia la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 21 de mayo de 1992 puesto que sentó una doctrina posteriormente ratificada por diversos pronunciamientos tanto referidos a deportistas como a otros grupos de contribuyentes (en particular, pilotos civiles). Como explica la Sala la cuestión de fondo es el tratamiento en el IRPF de las retribuciones de los futbolistas y su posible calificación como rentas irregulares conforme a la Ley 44/1978. Y dice en su fundamento de Derecho tercero:

“En su primitiva redacción aplicable al caso (puesto que, posteriormente, ha sido objeto de diversas modificaciones), el artículo 27 de la Ley 44/1978 estableció un régimen especial para los «supuestos en que los rendimientos se obtengan por el sujeto pasivo de forma notoriamente irregular en el tiempo o que, siendo irregular, el ciclo de producción sea superior a un año».

Pese a los esfuerzos argumentales de la parte actora y sin desconocer que para el ejercicio de ciertas actividades remuneradas el tiempo de «vida activa» es más corto que para otras, no puede sumirse en la norma transcrita el supuesto de los emolumentos percibidos con carácter ordinario por los futbolistas profesionales, abstracción hecha de que pudiera serlo lo cobrado por «ficha» –en el sentido antes expuesto–, que no es de consideración en este caso por no haberse probado que, dentro de los haberes percibidos, se hallase incluida. La expresión «notoriamente irregular en el tiempo» no está referida al total en que se ejerza la actividad remunerada, sino al periodo impositivo en que los rendimientos se generen. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas gira en torno a las que se perciban (art. 26-1) en el periodo impositivo (normalmente, coincidente con el año natural), y son «irregulares» aquellas rentas que se devenguen de forma discorde con tal periodo impositivo o acorde con periodos uniformes superiores al año. Ninguna relación guarda este concepto de la Ley 44/1978 con el hecho (cierto, pero no comprendido en la misma) de que existan actividades remuneradas que sólo pueden ejercitarse durante un número de años menor que otras.

Es verdad que la tarifa de este Impuesto comporta un gravamen especialmente oneroso en aquellos casos donde se perciben elevadas retribuciones durante un corto

número de años, en comparación con aquellos otros donde la retribución es menor a lo largo de un dilatado periodo de vida activa. En el primer caso, surge un reducido número de años donde se pagan altas cuotas; en el otro, un extenso número de años donde se pagan cuotas más bajas. El problema no está, fundamentalmente, en dicha disparidad sino en que los primeros deben, en buenos principios, acudir al ahorro como medio de subvenir a los años de pasividad; y el producto del ahorro resulta, de nuevo, gravado como «rendimientos de capital». Sin duda consciente de este efecto, el Sistema Tributario ha arbitrado como medio de atenuarlo (desde luego, años después y, por tanto, no aplicable al caso que se enjuicia), el sistema de los «Planes y Fondos de Pensiones» de la Ley 8/1987, de 8 de junio. Con arreglo a él, ciertas cantidades son deducibles de la base liquidable en el ejercicio en que obtuvo el rendimiento, si se destinan a tales Planes (con lo que resultan liberadas del IRPF) y sólo quedan gravadas como rendimientos de capital cuando, años después, se perciba la contraprestación a la inversión en el Plan de Pensiones.

Significa cuanto antecede que aun sin desconocer –como no lo ha desconocido el actual Legislador tributario, y ha sido su atención desde la vieja Contribución de Utilidades– la peculiar problemática que encierra el gravamen de aquellas rentas del trabajo que, por cualesquiera circunstancias, sólo pueden obtenerse en un corto periodo de vida activa, dicha situación no puede identificarse con el concepto de «rentas irregulares» que contiene la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 8-9-1978, y que matiza, aún más, la Ley 18/1991, de 6 de junio, de este Impuesto (vigente a partir de 1º de enero del año en curso) en cuyo artículo 59-1-b) se repite el concepto del art. 27-1 de la anterior."

La interpretación de la Ley 44/1978 es inequívoca y sin duda puede aplicarse a las posteriores normas del IRPF de similar contenido, según ha quedado expuesto. La fugacidad o el rápido agotamiento de una fuente de renta no implica su calificación como irregular a efectos fiscales, que sólo ha lugar si se genera en un periodo superior al año (dos años, a partir de la Ley 40/1998). No obstante no debe pasar desapercibida la referencia a la ficha o prima de contratación, que analizaremos más adelante. Y ello nos da paso a la cuestión estudiada en el siguiente apartado.

VI. POSIBLES INGRESOS DE LOS DEPORTISTAS A LOS QUE PUEDE APLICARSE EL RÉGIMEN DE LAS RENTAS IRREGULARES

1. Enumeración de rendimientos

El hecho cierto de que nuestro ordenamiento no otorgue a los ingresos de los deportistas en general la calificación de rentas irregulares no impide que algunos de sus rendimientos puedan tener ese carácter, con la consiguiente aplicación de la reducción, si cumplen con los requisitos normativos sobre su generación en plazo superior a dos años o si entran en alguno de los conceptos que las disposiciones reglamentarias enumeran expresamente como tales rentas irregulares.

Varios de los autores que se han adentrado en el régimen fiscal del deporte han enumerado diversas retribuciones que podrían disfrutar de ese tratamiento. Ese es el caso, por ejemplo, de CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES en su extensa monografía²⁴. Estos autores apenas prestan atención al posible carácter irregular de los ingresos de los deportistas como consecuencia de la corta duración de su vida activa. Dedicán al tema un breve comentario. Parten de la premisa de que el ordenamiento les ha negado esa calificación desde la Ley del IRPF de 1978. Pero hacen la salvedad de que algunos de sus rendimientos pueden considerarse como tales cuando cumplan los requisitos exigidos. Y citan en concreto los siguientes: 1º) Indemnizaciones por despido o cese de la relación laboral no exentas; 2º) Premios por antigüedad; 3º) Cantidades percibidas en los partidos homenaje; 4º) Primas de ficha que se cobran de una sola vez. Ya vimos antes que en su valoración general de la Ley 44/1978 CAZORLA se oponía a la calificación como rentas irregulares de los ingresos de los deportistas, pero la admitía en el caso de “las cantidades que perciban por una sola vez los deportistas profesionales al tiempo de incorporarse a un club”²⁵.

También CHICO DE LA CÁMARA hace una enumeración de las posibles rentas irregulares. Considera que los únicos ingresos de los deportistas a los que podría aplicarse, siempre que se cumplan los referidos requisitos, serían los siguientes: 1º) Indemnización no exenta por despido o cese de la relación laboral; 2º) Premios por antigüedad;

24. CAZORLA PRIETO, L. M., y CORCUERA TORRES, A., *Los Impuestos del Deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999, págs. 230-232 y nota 189 de pág. 231.

25. CAZORLA PRIETO, L. M., “Consideraciones sobre el tratamiento...”, *op. cit.*, pág. 200.

3º) Ingresos por actos, exhibiciones o partidos homenaje; 4º) Primas de fichaje; 5º) Premios por consecución de objetivos a largo plazo²⁶.

En el artículo de URQUIZU CAVALLÉ hay una exhaustiva enumeración de los rendimientos de trabajo que pueden obtener estos deportistas, refiriéndose luego a los que pueden ser objeto de la reducción del 40 por 100 por tener un periodo de generación superior a los dos años: 1º) Premios de antigüedad o recibidos por partidos homenaje; 2º) Indemnizaciones por despido improcedente; 3º) Rendimientos que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones. Añade las rentas que pueden considerarse obtenidas de forma irregular en el tiempo: 1º) Indemnizaciones del régimen general de la Seguridad Social en caso de lesiones no invalidantes; 2º) Prestaciones por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente satisfechas por las entidades deportivas o los entes públicos; 3º) Cantidades satisfechas por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral²⁷.

En su reciente libro *El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones de los Futbolistas* RELEA SARABIA también relaciona una serie de rendimientos de dichos deportistas, atendiendo a sus remuneraciones habituales conforme al Convenio Colectivo del Fútbol y a los contratos individuales al uso. Por supuesto este autor hace diversas salvedades sobre el cumplimiento de los requisitos normativos. Ofrece esta enumeración: 1º) Las indemnizaciones por resolución de la relación laboral de mutuo acuerdo; 2º) Indemnizaciones por extinción de la relación laboral en la medida en que excedan de las cantidades exentas; 3º) La prima de fichaje; 4º) Los premios de antigüedad concedidos con ocasión de la extinción o finalización de la relación contractual; 5º) Las indemnizaciones por muerte o lesión invalidante; 6º) La participación del futbolista en la compensación que recibe la entidad deportiva en concepto de su preparación o formación; 7º) La participación del futbolista en el precio de su traspaso a otra entidad deportiva o en el precio de las cesiones de carácter temporal²⁸.

Se comprenderá que en este estudio no entremos en el análisis de todos y cada uno de estos conceptos, algunos de los cuales ni siquiera se manifiestan con características específicas en el ámbito deportivo (como es el caso, por ejemplo, de las indemnizaciones por extinción de la relación laboral). No obstante vamos a ocuparnos en los apartados siguientes de la posible consideración como rentas irregulares de tres ingresos concretos, la ficha, los premios y las retribuciones por cesión a un tercero de los servicios del deportista, dado que son característicos del ámbito del deporte.

Antes de ello, debemos resaltar la complejidad de la estructura de remuneraciones de los deportistas conforme a los contratos individuales y los correspondientes convenios colectivos; hay un amplio capítulo sobre las retribuciones en el deporte profesional

26. CHICO DE LA CÁMARA, P., "Principales novedades que introduce la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de Reforma Parcial del IRPF, en la fiscalidad de los deportistas", *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 9, 2003, págs. 25 y siguientes.

27. URQUIZU CAVALLÉ, A., "La tributación de las rentas obtenidas por los futbolistas extranjeros en España", *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 16, 2006, págs. 251 y siguientes, en especial págs. 263 y siguientes.

28. RELEA SARABIA, A., *El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones de los Futbolistas*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007, en colaboración con la *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*.

en el libro de CORDERO SAAVEDRA en el que puede constatarse esa complejidad²⁹. De ahí deriva principalmente la dificultad para una enumeración pacíficamente aceptada de los rendimientos que pueden ser considerados como generados en un periodo superior a dos años y las inevitables precauciones a la hora de la aplicación de la reducción. Veamos, como ejemplo, el último Convenio Colectivo del Fútbol, dada su importancia en el ámbito deportivo y el hecho de que marca pautas de similares acuerdos.

Este convenio fue celebrado entre la Liga de Fútbol Profesional (LFP) y la Asociación de Futbolistas Españoles (AFE) en 1998 y publicado en el Boletín Oficial del Estado de 8 de julio de ese año, número 162. Su vigencia se prorrogó anualmente hasta la temporada 2003-2004, fecha en que dejó de aplicarse. Contiene una amplia regulación de las condiciones económicas en su capítulo 4, artículos 23 y siguientes. Se enumeran como conceptos salariales: 1º) Prima de contratación o fichaje; 2º) Prima de partido; 3º) Sueldo mensual; 4º) Pagas extraordinarias; 5º) Plus de antigüedad; y 6º) Derechos de explotación de imagen. Además, en los artículos 15 a 17 se regulan las participaciones de los futbolistas en las cesiones temporales y definitivas o traspasos y en los artículos 37 y siguientes las retribuciones a las que tienen derecho los futbolistas en caso de servicio militar o incapacidad laboral transitoria y las indemnizaciones por muerte o lesión invalidante para cualquier actividad laboral.

2. Cautelas en la aplicación de la reducción

En el apartado anterior hemos insistido en que se cumplan los requisitos normativos para la aplicación del régimen de rentas irregulares a los rendimientos enumerados, cosa que también hacen los autores citados y que, como luego veremos, advierte expresamente el informe sobre *el Deporte Español ante el Siglo XXI* al reclamar ese tratamiento para la prima de fichaje. Esas precauciones no responden a simples planteamientos jurídico-formales, sino a la necesidad de evitar la elusión fiscal acogiéndose indebidamente a ese régimen específico, principalmente a través de la presentación o configuración como rentas plurianuales de remuneraciones anuales.

En este sentido nos ha llamado la atención el breve comentario de RELEA SARABIA en su libro ya citado:

“Centrándonos ya en las rentas de los futbolistas lo primero que hay que señalar es que el sistema resulta, pensando en los muchos que obtienen rentas elevadas, más beneficioso que el anterior, pues les va a permitir gozar de una exención o bonificación fiscal del 40 por 100 de sus rendimientos irregulares. Ya señalé anteriormente que el coeficiente reductor carece de sentido en los sujetos que habitualmente tributan al tipo marginal máximo, como es el de muchos de los futbolistas. Ello les permite, a su vez, lograr determinadas economías de opción mediante una planificación fiscal consistente en la percepción en un solo ejercicio de rentas devengadas a lo largo de varios. En efecto, si bien el artículo 17.2 de la Ley 40/1998 (artículo 18.2 de la Ley 35/2006) excluye de la consideración de irregulares a los rendimientos

29. CORDERO SAAVEDRA, L., “El deportista profesional...”, *op. cit.*, págs. 53 y siguientes.

obtenidos de una forma periódica o recurrente, no vulnera este precepto, a mi juicio, la fijación de un único plazo de percepción de los rendimientos devengados por un determinado concepto a lo largo del tiempo, lo cual, si bien resultará de difícil articulación en el caso de contratos indefinidos (habitual en los restantes trabajadores), no lo será en el de los futbolistas, ligados a sus clubes mediante contratos de corta duración, dos, tres o cuatro años a lo sumo.³⁰

La opinión que expone este autor nos induce a hacer algunos comentarios. En primer lugar, conviene aclarar por qué afirma que la reducción carece de sentido en los contribuyentes que tributan al tipo marginal máximo. En párrafos anteriores al transcrito justifica esta afirmación diciendo que quienes perciben rentas elevadas hubieran tributado en todo caso a ese tipo; y si esto es así, parece preguntarse, ¿por qué hay que reducir la incidencia de la escala progresiva? "No hay exceso de progresividad que corregir en ellos –insiste– porque ninguno se les ha producido con la acumulación de rentas. Se acumulen o no, tributan al tipo marginal máximo."

Tal razonamiento, formalmente referido sólo al año en que se imputan los ingresos, debe ser completado. Por una parte, las rentas son o pueden ser elevadas porque se concentran precisamente en el ejercicio en que se imputan; ese argumento sólo tiene validez, como parece implícito en el razonamiento del autor, en el supuesto de contribuyentes cuya base liquidable superara ya el último escalón de la tarifa antes de sumarle los rendimientos derivados de la renta irregular en los dos o más ejercicios en que esa renta se ha generado. Por otra, no se debe tomar como referencia el tipo máximo aplicable en ese año, sino los hipotéticos tipos a los que tributaría si ese volumen de ingresos se hubiera repartido a lo largo de los años de generación; precisamente se trata de evitar que se vea sometida al tipo más elevado una masa cuantiosa de ingresos que podría haber tributado a tipos más bajos repartida en ese periodo. No somos defensores del actual tratamiento de las rentas irregulares y compartimos algunas de las críticas que formula el autor y la doctrina que invoca. Pero no se le puede achacar que "en la práctica el sistema proporciona a los sujetos de rentas más altas una auténtica exención fiscal en el 40 por 100 de sus rendimientos irregulares". Estamos en efecto ante una exención parcial de esa parte de las rentas que beneficia a cualquier contribuyente, sea cual sea el nivel de su base liquidable, aunque lógicamente el ahorro fiscal será mayor para quienes tributen a tipos más elevados, efecto bien conocido de las reducciones de base imponible en tributos progresivos que precisamente por eso actúan en tantos casos a través de deducciones en cuota.

Pero la cuestión que ahora nos interesa especialmente es la que trata en segundo lugar. Observemos el párrafo transcrito desde otra perspectiva que nos induce a un breve comentario crítico. Ya hemos dicho que el estudio sobre *El Deporte Español ante el Siglo XXI*, al ocuparse de la prima de fichaje, recomendaba cautela para evitar la elusión fiscal mediante la simulación de que se generan en varios años contraprestaciones que corresponden a un ejercicio. El autor citado nos dice en cambio que la reducción comentada permite "economías de opción mediante una planificación fiscal consistente en la percepción en un solo ejercicio de rentas devengadas a lo largo de

30. RELEA SARABIA, A., "El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones...", *op. cit.*, pág. 146.

varios” y que, a la vista del artículo aplicable “no vulnera este precepto, a mi juicio, la fijación de un único plazo de percepción de los rendimientos devengados por un determinado concepto a lo largo del tiempo”. Los deportistas, advierte finalmente, tendrán mayor facilidad para lograr ese objetivo dada la corta duración de sus contratos, de lo que se deduce que será más difícil distinguir entre remuneraciones anuales y pluri-anuales. Desde nuestro punto de vista tal planteamiento puede vulnerar, y vulnerará en la mayor parte de los casos, el precepto legal, pues no estaremos ante *economías de opción*, o elección del camino permitido por el ordenamiento en que encontremos menor carga fiscal, sino de una auténtica elusión contra la ley, “consistente en la percepción en un solo ejercicio de rentas devengadas a lo largo de varios” según nos dice el propio autor, que añade:

“Nada impide, a mi juicio, al objeto de aplicar el coeficiente reductor del 40 por 100, pactar que la retribución por determinados conceptos –derechos de imagen, primas por productividad en su más variada gama, etc.– se abone en un único pago al final del contrato, pues, sin utilizar torticeramente la normativa ni forzar su interpretación, el futbolista estaría acogéndose a una posibilidad que el ordenamiento, aunque sea fruto de una desafortunada regulación, inequívocamente le brinda. Para beneficiarse de la no tributación del 40 por 100 de su importe, ¿por qué no pactar, por ejemplo, que la cesión del derecho de imagen a favor del club por el período de los tres años que dura el contrato se retribuya mediante un pago único, al igual que sucede con múltiples productos comercializados sin tacha administrativa alguna por la entidades financieras? Sólo se precisaría observar una cautela, la de que el período de generación de las rentas supere el de dos años, aunque sea por un mes, pues la Ley, tanto en su artículo 17.2 para los rendimientos de trabajo, como en el 24.2 para los del capital, no se conforma con que el período de generación sea de dos años, sino que exige que sea superior.”

El ejemplo de los derechos de imagen, de los que nos ocupamos posteriormente, está bien traído a colación; aunque en todo caso habrá que estar a los acuerdos contractuales y a su formalización, es evidente que, en efecto, si la contraprestación se pacta en función de que se cedan esos derechos durante un plazo mínimo superior a dos años partiendo de la lógica económica de que se requiere un periodo de tiempo determinado para proceder a su comercialización con un cierto nivel de rentabilidad, nada hay que objetar a la aplicación de la reducción. Pero en la mayoría de los casos la realidad es más compleja. Como suele suceder cuando aparecen estas conductas o planificaciones fiscales nos encontraremos con un grave problema de prueba, sobre todo si los contratos se originan en un mercado tan dispar como el de las remuneraciones de los deportistas, diferencias que se manifiestan en los distintos ámbitos del deporte y de los contratos individuales de sus protagonistas. La propuesta del informe *El Deporte Español ante el Siglo XXI* de que el ordenamiento limite la retribución máxima del concepto de ficha en función de las remuneraciones totales está cargada de sentido y es una técnica a la que en múltiples ocasiones acude nuestro sistema fiscal para evitar conflictos; así sucede, por ejemplo, en la cesión de derechos de imagen, otro asunto que afecta especialmente a los deportistas según luego veremos.

Citamos por último una de las conclusiones generales sobre el régimen fiscal de los deportistas y árbitros a que llegan CAZORLA y CORCUERA:

“Novena.– Las sumas que algunos deportistas profesionales perciben son muy elevadas, con lo cual están especialmente afectados por la progresividad del tipo de gravamen del tributo. Esta situación acarrea problemas jurídicos, dado que para evitar la aplicación de tipos de gravamen tan altos se acude a soluciones como la diversificación de las retribuciones bajo conceptos no estrictamente derivados de la prestación de deporte (derechos de imagen), la interposición de formas societarias para la percepción de los rendimientos correspondientes (transparencia), los cambios de residencia o deslocalización fiscal, o el recurso a las rentas irregulares. Por su parte, en el ámbito estrictamente tributario puede provocar que se incumpla el principio constitucional de no confiscatoriedad, que opera como límite a la progresividad del sistema fiscal. La reducción tarifaria de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1998 sale en parte al paso de este problema, extremo que incide de modo no despreciable en ciertos deportistas profesionales que obtienen elevados ingresos.”³¹

En este texto laten dos preocupaciones bien distintas. Por un lado, se advierte el excesivo peso del IRPF sobre algunos deportistas a causa de la tarifa progresiva; resulta evidente que tal advertencia parte del hecho de la acumulación de ingresos durante un corto número de años en cuanto proceden de fuentes de renta de rápido agotamiento; dado que los autores asumen la decisión legislativa de no otorgarles el tratamiento de rentas irregulares sólo esperan que ese efecto de la progresividad se corrija mediante la disminución de los tipos. Por otro, parecen denunciar que la falta de soluciones legislativas ante esa situación origina conductas problemáticas que, aparte de la simple huida de la aplicación del tributo mediante la deslocalización, intentan fundamentalmente detraer ingresos de la base imponible del contribuyente mediante cualquier vía que pueda ampararse formal o substancialmente en el ordenamiento; y entre ellas “el recurso a las rentas irregulares” dado su beneficioso trato fiscal.

No obstante las anteriores precisiones a un asunto siempre difícil, analizamos a continuación, como habíamos anunciado, tres tipos de ingresos habituales de los deportistas que a nuestro juicio pueden beneficiarse de la reducción del 40 por 100 de su cuantía a la hora de su integración en la base del IRPF, puesto que normalmente se trata de rendimientos con un periodo de generación superior a dos años.

31. CAZORLA PRIETO, L. M., y CORCUERA TORRES, A., “Los Impuestos del Deporte”, *op. cit.*, pág. 295.

VII. LA FICHA O PRIMA DE CONTRATACIÓN O FICHAJE

1. Su regulación en el Convenio Colectivo del fútbol. Doctrina de la Dirección General de Tributos

Para la delimitación conceptual de esta prima seguiremos el Convenio Colectivo del Fútbol, en cuanto sirve de referencia básica en el amplio mundo del deporte. Dice así en el artículo 26:

“Es la cantidad estipulada de común acuerdo entre el Club o Sociedad Anónima Deportiva y el futbolista, por el hecho de suscribir el Contrato de Trabajo.

Su cuantía deberá constar por escrito en el mismo, así como los períodos de pago.

En el supuesto de que no pudiera determinarse la cantidad imputable a cada año de vigencia del Contrato, cuando éste sea superior a uno, se entenderá que es igual al cociente que resulte de dividir la cantidad estipulada por los años de vigencia inicialmente pactados.”

La previsión de esta imputación anual se debe al hecho de que este Convenio prevé en su artículo 36 que, salvo que las partes acuerden otra cosa, se pagará al término de cada temporada, siempre antes de 30 de junio, calculando de ese modo la cantidad anual cuando se refiere a periodo superior a un año.

La realidad enseña que este concepto retribuye la vinculación del deportista al club durante un determinado número de años y que su cuantía se fija en función de la mayor o menor duración de esta vinculación, aparte, claro está, de las circunstancias personales y valoración de los servicios de dicho deportista. Las partes pueden convenir, y así lo hacen en algunos casos, que se efectuará un único pago en el momento de la contratación o en un momento posterior, o acordar el fraccionamiento del mismo en los plazos que se convengan. Si no hay tal acuerdo, el Convenio Colectivo prevé pagos anuales de igual cuantía, cosa lógica, dadas las elevadísimas cifras que puede alcanzar en supuestos excepcionales, con el consiguiente riesgo de un pago único anterior a la prestación de los servicios por todas las temporadas pactadas que supone además un esfuerzo financiero para el empleador.

La ficha o prima de contratación o fichaje

Debe reconocerse que esta regulación de la prima no ayuda a su calificación como rendimiento obtenido en un plazo superior a dos años, puesto que la presenta formalmente como una remuneración anual; recuérdese el comentario citado de PALOMAR OLMEDA. E incluso puede desfigurarse o confundirse con otro tipo de ingresos. MUÑOZ BAÑOS ya advirtió comentando la Ley 44/1978:

“Hay que tener muy presente que con la normativa vigente en la mano, una renta es irregular cuando se obtiene de forma notoriamente irregular en el tiempo (que parece no es el caso que nos ocupa) o cuando, percibiéndose de forma regular desde el punto de vista temporal, tiene un ciclo de producción superior al año.

Por este segundo camino, ciclo de producción superior al año, podría encajarse el carácter irregular de las rentas de trabajo percibidas por los deportistas, puesto que los fichajes por los Clubs deportivos suelen hacerse por varias temporadas, lo cual supone que el importe de la «ficha» (que es el ingreso fundamental del deportista) se genera en ese espacio de tiempo. De todas formas, el argumento queda desvirtuado cuando el deportista ficha exclusivamente por una temporada o percibiendo cantidades en función del número de competiciones o encuentros deportivos en los que efectivamente participe.”³²

Desde luego no puede descartarse en principio que las partes convengan cualquier cosa y, entre otras, una prima de fichaje anual, es decir, no determinada en función del número de años durante los que el deportista se vincula al club, sino por cada una de las temporadas en que se prestan los servicios, incluso con remuneraciones distintas en cada ejercicio. Pero si no es así y no se ha formalizado como tal remuneración anual, desde nuestro punto de vista estamos ante un rendimiento obtenido en un plazo superior a dos años si ésta es la duración mínima del contrato. Y por tanto procedería la aplicación de la reducción del 40 por 100 a la hora de su gravamen en el IRPF con independencia de la forma y plazo de pago (salvo lo que luego se advertirá sobre el fraccionamiento).

Sin embargo la Dirección General de Tributos no comparte esta conclusión según deducimos de la contestación a la consulta número 0414-04, de 26 de febrero de 2004. El consultante pregunta si la reducción del artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998 es aplicable a la prima de fichaje. La respuesta transcribe el artículo 26 del Convenio Colectivo del Fútbol y ese precepto de la Ley 40/1998 y luego afirma:

“En el presente caso, se trata de determinar si existe, respecto a la «prima de contratación o fichaje», un período de generación superior a dos años, cuando el contrato tiene una duración superior también a los dos años, a efectos de poder aplicar la reducción del 40 por 100 del artículo 17.2.a). Al respecto, este Centro Directivo considera que la citada prima no está vinculada a la existencia de un período de generación superior a dos años, sino que surge «ex novo» con la firma del contrato entre el futbolista profesional y el club o sociedad anónima deportiva como un derecho económico del mencionado contrato y sin que sea necesaria la existencia de un período temporal superior a dos años para tener derecho a ella.

32. MUÑOZ BAÑOS, C., “Las rentas de trabajo...”, *op. cit.*, pág. 849.

Por tanto, no resulta aplicable a la «prima de contratación o fichaje» la reducción que el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto establece tanto para los rendimientos con período de generación superior a dos años como para los calificados reglamentariamente como notoriamente irregulares, calificación esta última que tampoco procede pues no se corresponde con ninguno de los supuestos a los que el artículo 10.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE del día 9), otorga tal consideración.”

Nos oponemos a esta interpretación. No podemos deducir del texto de la consulta si la Dirección General razona exclusivamente en función del artículo 26 del Convenio Colectivo citado (que, como hemos advertido, no ayuda a una respuesta positiva) o si ha tenido a la vista algún contrato privado o modelo de contrato entre la persona o entidad consultante y un club, pues acabamos de decir que este convenio puede formalizarse de manera que se desvincule la retribución por este concepto del periodo de contratación. No parece que sea así; el texto invita a pensar que se razona exclusivamente sobre la letra de dicho artículo 26. Y en este caso la línea argumental de la contestación no nos convence por las razones antes expuestas.

Es cierto que el derecho a la prima surge del contrato de trabajo entre el futbolista y el club; pero no retribuye directamente los servicios sino la vinculación del primero a la entidad deportiva durante una o más temporadas, cumpliendo por tanto el requisito temporal si se pacta su duración más de dos años, factor decisivo para la determinación de su cuantía. Cosa distinta es el momento en que se satisface la cantidad correspondiente; ésta debe ser la cuestión a que se refiere la respuesta transcrita cuando aduce que el futbolista puede cobrar la prima “sin que sea necesaria la existencia de un período temporal superior a dos años para tener derecho a ella.” Parece pues que la Dirección General estima que la reducción no debe aplicarse a ningún rendimiento que se perciba antes, no después, de que transcurra ese tiempo mínimo aunque remunere el trabajo que se va a realizar durante el mismo conforme a las cláusulas contractuales. Y esta limitación no la encontramos en los preceptos legales ni en los reglamentarios. No creemos que el momento y forma de pago (en particular de su fraccionamiento) cambie la calificación de ese rendimiento, asunto que volveremos a ver desde otra perspectiva.

COLAO MARÍN, que escribe durante la vigencia de las normas a que se refiere la consulta, manifiesta una opinión que compartimos cuando dice que el periodo de generación “puede darse tanto antes como después del momento de realización e imputación del rendimiento. En ocasiones una situación anterior da paso a una situación que genera rentas de futuro cuyo origen económico se fundamenta jurídica y económicamente en ese futuro, por lo que es ese periodo futuro el que hay que tener en cuenta, tanto para ver si se dan las condiciones para que un rendimiento se considere irregular como para, en su caso, determinar los años de generación.”³³

33. COLAO MARTÍN, P. A., “Los rendimientos irregulares...”, *op. cit.*, pág. 575.

2. La prima de fichaje como posible rendimiento obtenido en un periodo superior a dos años

En la obra citada de MAGRANER MORENO sobre el régimen de artistas y deportistas en la Ley 18/1991 aparece la siguiente afirmación:

“En la actualidad, en general, los rendimientos obtenidos por artistas y deportistas tendrán siempre el carácter de regulares, dado que los artistas suelen cobrar por determinadas actuaciones puntuales, y los deportistas suelen percibir sus retribuciones, bien por la participación en determinados torneos (jugadores de golf, tenistas, etc.), bien por las temporadas que abarca cada competición (jugadores de fútbol, baloncesto, etc.). No obstante, tendrán la consideración de irregulares aquellos ingresos que percibidos en un determinado ejercicio su ciclo de producción sea superior al año; por ejemplo, cuando un deportista perciba en un ejercicio la totalidad del importe de la «ficha» correspondiente a varios años de contrato”³⁴

Volvamos al informe sobre *El Deporte Español ante el Siglo XXI*. Ya hemos explicado que acepta que los ingresos en general de los deportistas no deben ser calificados como rentas irregulares. Pero hace esta salvedad:

“Sin embargo, excepcionalmente los deportistas pueden obtener rentas que han sido generadas «en un período superior a dos años». Tendrían esta consideración las cantidades percibidas por un deportista en concepto de la ficha que corresponda a varios años de duración del contrato o las cantidades percibidas como indemnización por un despido conforme a lo dispuesto en la legislación laboral.”³⁵

Más adelante sus autores insisten en la posible calificación como renta irregular de la prima de fichaje y tras exponer su opinión de que no sería conveniente otorgar a los deportistas un trato particular discriminatorio (antes hemos transcrito el párrafo) finalizan sus comentarios sobre estos temas con la siguiente afirmación:

“Sin embargo, sería posible y deseable que cuando un deportista profesional percibe una retribución en concepto de «ficha», que le liga a una entidad deportiva por un período superior a dos años, esa remuneración tenga la consideración de rendimiento irregular y sea incluida en la base con una reducción del 30%. Conveniría, para evitar problemas de elusión fiscal, que se estime reglamentariamente que porcentaje máximo de retribución debe tener la consideración de «ficha» y que ésta sea abonada en pago único.”

Aclaremos que este texto se refiere a la reducción del 30 por 100 porque ese era el porcentaje aplicable en el momento en que se emite el informe, conforme a lo dispuesto en la Ley 40/1998, reguladora del IRPF, artículo 17.2.a). Este precepto fue modificado por la Ley 46/2002, de reforma del IRPF, que elevó la cuantía de la reducción al 40 por 100, según hemos expuesto, porcentaje que se mantuvo posteriormente en el Texto

34. MAGRANER MORENO, F., “Tributación de artistas y deportistas”, op. cit., pág. 48.

35. “El Deporte Español ante...”, op. cit., pág. 161. El párrafo que se transcribe a continuación está en pág. 163.

Refundido de este tributo contenido en el Real Decreto Legislativo 3/2004 y en la actual Ley 35/2006, artículo 18.2.

El Tribunal Supremo defiende esa misma tesis desde que en 1992 dictó la sentencia antes transcrita, en la cual niega que los ingresos del recurrente sean rentas irregulares "abstracción hecha de que pudiera serlo lo cobrado por «ficha» –en el sentido antes expuesto–". El concepto de ficha a que nos remite, que la Sala formula sin duda con mucha mayor precisión técnica que el Convenio Colectivo del Fútbol, aparece en el fundamento de Derecho segundo de esta misma sentencia: "cantidad pagada por la adscripción al club deportivo durante todo el tiempo del contrato". El Tribunal no entró en este caso a examinar si le resultaba o no aplicable la reducción a la cantidad satisfecha por este concepto porque en la certificación de remuneraciones emitida por el Real Madrid Club de Fútbol, entidad contratante del deportista recurrente contra los acuerdos de la Administración Tributaria, no se especificaba en qué proporción correspondían a salarios, primas, dietas u otros retribuciones o pagos.

Tanto el informe como esa sentencia, reiterada en pronunciamientos posteriores, asumen postulados axiomáticos admitidos en general por la propia Administración. Es evidente que si las cantidades pagadas por ese concepto se vinculan a la permanencia en una entidad deportiva y las consiguientes prestaciones de servicios durante más de dos años, esas contraprestaciones cumplen el requisito exigido por las normas del IRPF para la aplicación de la reducción. No tiene mucho sentido seguir insistiendo en ello pues tal aplicación dependerá en cada caso concreto de las cláusulas contractuales a partir de las cuales se compute con certeza que el pago corresponde a un periodo superior a dos años y al concepto indicado, siempre que no se trate de ingresos periódicos ni recurrentes.

En relación con esto último nos parece oportuna la advertencia del informe sobre la posible elusión fiscal presentando como rentas plurianuales los que son rendimientos del ejercicio. Es cierto que, según hemos expuesto en el apartado anterior, existe este peligro y habrá que adoptar precauciones frente a la expresión formal de dichas cláusulas contractuales cuando no respondan a la realidad de las contraprestaciones habituales y sólo pretendan la aplicación de la reducción.

En el libro antes citado explica RELEA SARABIA que la ficha puede ser uno de los conceptos retributivos que tengan carácter de renta irregular, aunque normalmente no será así. Dice:

"La prima de fichaje cuando el número de años de contrato a que afecte sea superior a dos y se perciba en forma de pago único. Sin embargo, no será el caso más corriente, toda vez que esta retribución, pese a su denominación, tiene auténtica naturaleza salarial, buscando no indemnizar al futbolista por el hecho de su fichaje por el club, sino retribuir el trabajo prestado por el mismo. Corroboramos este hecho, como ya dije en otra parte de este trabajo, el que el artículo 35 del Convenio diga que debe abonarse al término de cada temporada, y siempre antes de 30 de junio, dividiendo su importe por el número de años de contrato. En suma, salvo que individualmente se pactara su abono en un pago único, lo que entiendo sería posible siempre que

supusiera una mejora respecto del sistema del convenio, estaríamos ante una renta obtenida de forma periódica o recurrente, a la que alude, excluyéndola de la reducción, el artículo 17.2.a) de la Ley del IRPF.”³⁶

Como expresa su título, la obra trata del régimen de los futbolistas, no de los deportistas en general; de ahí la remisión al Convenio Colectivo del Fútbol. Las consideraciones vertidas en este párrafo parecen tener un planteamiento distinto al que ya hemos comentado de esta misma monografía. Antes decía el autor que las partes podían acordar las retribuciones de tal manera que resultara aplicable a algunas de ellas la reducción propia de las rentas irregulares; ahora, tratando de un concepto retributivo que desde el punto de vista teórico es inequívocamente una renta irregular si corresponde a un periodo de tiempo superior a dos años, advierte que en el caso de la prima de fichaje lo usual será que no pueda aplicarse tal deducción debido, por una parte, a su “auténtica naturaleza salarial” y, por otra, a su forma de pago puesto que no se abona “en un pago único” sino a lo largo de los años de vigencia del contrato. Debemos hacer algunas observaciones a estos argumentos.

Es cierto que la ficha forma parte del salario a partir del amplio concepto del mismo que ofrece el artículo 26.1 del Estatuto de los Trabajadores, que entiende por tal la totalidad de las prestaciones económicas cualquiera que sea la forma de remuneración. El artículo 8.2 del Real Decreto 1006/1985 sobre la relación laboral especial de los deportistas profesionales dice expresamente que tendrán la consideración legal de salario “*todas las percepciones que el deportista reciba del club o entidad deportiva*”, salvo aquellas que no tengan ese carácter con arreglo a la legislación laboral. Pero en el apartado 2 de dicho artículo 26, que niega la calificación de salario a algunas percepciones, no aparece ningún concepto en que podamos encuadrar la ficha. Así que, repetimos, puede entenderse incluida en el salario. Lo que sucede es que según las normas del IRPF (artículo 18 de la Ley 35/2006 y 11 de su Reglamento) la calificación de rentas obtenidas con periodo de generación superior a dos años o de rentas irregulares se aplica a los rendimientos de trabajo en general y entre ellos, claro está, los salariales. El hecho de que una renta tenga este carácter no es pues un obstáculo para la aplicación de la reducción.

3. Consideraciones críticas sobre la exigencia de un pago único para la calificación de una renta como irregular

Al hilo del comentario transcrito deseamos además salir al paso de una idea bastante extendida a la que no acabamos de encontrar suficiente acomodo en nuestro ordenamiento. Nos referimos a la frecuente afirmación de que la prima de fichaje o cualquier otro rendimiento, incluso aunque corresponda a una contratación superior a dos años, sólo podrá ser considerada como renta irregular si se efectúa un *pago único* por tal concepto.

Hemos visto repetidamente que el artículo 18.2 de la Ley 35/2006 aplica la reducción a los rendimientos de trabajo generados a lo largo de más de dos años y a aquellos

36. RELEA SARABIA, A., “El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones...”, *op. cit.*, pág. 146.

que las normas reglamentarias consideren obtenidos de forma irregular en el tiempo. En relación con los primeros no suele hablarse de pago único aunque habitualmente eso será lo que sucederá dado que la Ley se refiere a ingresos que no se obtengan de forma periódica o recurrente, tema ya comentado. Pero incluso en estos casos la exigencia de tal requisito nos resultaría un exceso interpretativo; una cosa es que los ingresos por ese concepto no se obtengan con periodicidad y otra, bien distinta, que la causa que lo origina solo pueda dar lugar a una obligación de pago. Y si por *pago único* entendemos la forma de satisfacción del rendimiento devengado, esa pretensión carecería absolutamente de fundamento jurídico pues es evidente que la cantidad debida puede fraccionarse o ser satisfecha en varios plazos sin que eso afecte a su carácter de renta obtenida en un periodo superior a dos años. Pero en estos supuestos de fraccionamiento, y consiguientemente de distintos pagos a lo largo del tiempo, el legislador ha tomado una precaución, sin duda con la idea de evitar que se disfrute indebidamente de la reducción presentando como simple fraccionamiento de una única obligación lo que pueden ser ingresos periódicos o recurrentes. El párrafo segundo de ese precepto legal añade lo siguiente:

“El cómputo del periodo de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.”

Esto mismo dice la Ley cuando regula los rendimientos del capital inmobiliario (artículo 23.3) del capital mobiliario (artículo 26.2) o de actividades económicas (artículo 32.1).

El artículo 11.2 del Reglamento actual del IRPF cumple ese encargo estableciendo lo siguiente:

“Cuando los rendimientos del trabajo con un periodo de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.”

También encontramos este mismo mandato en relación con los rendimientos inmobiliarios (artículo 15.2) mobiliarios (artículo 21.2) y empresariales (artículo 25.2).

Pasemos ahora a las rentas calificadas por el Reglamento como irregulares. El artículo 11.1 enumera las que tienen ese carácter *“cuando se imputen en un único periodo impositivo”*, cosa que también se reitera en los preceptos sobre rendimientos del capital inmobiliario (artículo 15.1) mobiliario (artículo 21.1) y de actividades económicas (artículo 25.1). Y esta es sin duda la razón de que se hable con frecuencia de la necesidad de un *pago único* de esos rendimientos, puesto que, en efecto, si las rentas enumeradas en dicho artículo 11.1 sólo se benefician de la reducción cuando se imputan a un único ejercicio, esas normas están inevitablemente exigiendo que procedan de un pago único, dadas las reglas de imputación temporal de los ingresos que aparecen en el artículo 14 de la Ley.

La ficha o prima de contratación o fichaje

Este mandato es, en nuestra opinión, un exceso reglamentario que no encuentra apoyo en los preceptos legales. Produce la consecuencia de que el simple fraccionamiento del pago, con la consiguiente imputación a varios ejercicios, haga que el rendimiento pierda su calificación de renta irregular y, por tanto, que no proceda la reducción. Si el propio legislador ha previsto el fraccionamiento del pago de los rendimientos en general a que se refiere el artículo 18.2 no hay razón alguna para que el Reglamento admita tal fraccionamiento en el supuesto de rentas obtenidas en plazo superior a dos años y en cambio exija la imputación a un único ejercicio cuando son ingresos obtenidos irregularmente en el tiempo.

4. Conclusiones

Como conclusiones de lo expuesto defendemos la aplicación a la ficha o prima de fichaje de la reducción del 40 por 100 siempre que corresponda a un periodo de contratación superior a dos años, con independencia de que se efectúe un pago único o de que se convenga el fraccionamiento y los consiguientes plazos de pago de la cantidad acordada, teniendo en cuenta el precepto reglamentario que acaba de transcribirse.

La ficha debe pactarse en función de todo el periodo de vigencia del contrato, sea cual sea su duración, con el fin de que no pueda ser calificada como ingreso periódico o recurrente.

Nos oponemos a la interpretación de la Dirección General de Tributos en su respuesta a la consulta no vinculante número 0414-04, que vincula la aplicación de la exención al momento de pago de la repetida prima con independencia de que retribuya la vinculación a la entidad deportiva durante más de dos años.

Proponemos por ello que se introduzca en la normativa reglamentaria del IRPF la regulación específica de la aplicación de la reducción a la prima de fichaje con especificación de los requisitos necesarios para ello. También proponemos que se revise la redacción del Convenio Colectivo del Fútbol o de cualquier otro que regule la ficha de manera similar para evitar interpretaciones desviadas del motivo real de su devengo: la vinculación del deportista al club durante un número determinado de temporadas.

VIII. CALIFICACIÓN DE LOS PREMIOS RECIBIDOS POR LOS DEPORTISTAS

Tendremos ocasión de exponer que según el artículo 7.1) de la Ley 35/2006 están exentos los premios literarios, artísticos o científicos relevantes que cumplan los requisitos establecidos por el Reglamento y los premios “Príncipe de Asturias”. También veremos que tal exención no alcanza a los premios deportivos (salvo que se trate del “Príncipe de Asturias”). Ahora sólo es el momento de hacernos una pregunta: ¿cómo tributan los premios deportivos no exentos? ¿se les puede aplicar la reducción del 40 por 100 a efectos del IRPF?

1. Los premios literarios, artísticos o científicos como rentas irregulares. Exclusión de los premios deportivos

En las normas actualmente vigentes hay dos preceptos que abren el camino hacia una respuesta. Son el artículo 11.g) del Reglamento del IRPF, que regula la aplicación de dicha reducción a los premios como posibles rendimientos del trabajo, y el artículo 25.1.c) que establece lo mismo en el caso de que los premios se califiquen como rendimientos de actividades económicas. Ambos preceptos los declaran rentas obtenidas “de forma notoriamente irregular en el tiempo” y por tanto procede aplicarles la repetida reducción. Uno y otro tienen idéntico texto, que dice lo siguiente:

“Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.”

Estas disposiciones nos plantean, en primer lugar, la misma cuestión que el precepto legal que declara la exención de los premios, que luego analizaremos: no mencionan los premios deportivos. La conclusión que se deduce de este hecho es que el Reglamento ha llevado demasiado lejos la decisión del legislador de no calificar como rentas irregulares a los ingresos de los deportistas, llegando al extremo de no reconocer ese carácter incluso a los premios que puedan recibir cuando, en general, lo atribuye a los premios literarios, artísticos o científicos no exentos. No debe pues extrañar que la omisión resulte extravagante y que haya llevado a algunos autores a proponer interpre-

taciones que ayuden a superarla. CHICO DE LA CÁMARA defiende lo siguiente en su trabajo ya citado sobre las novedades de la Ley 46/2002:

“En este punto se plantea la cuestión de si para considerar irregular la renta se requiere o no el plazo de generación de dos años. El artículo 10.1 g) RIRPF emplea el término «premios artísticos». Así, conforme a una interpretación literal del citado término (artísticos) habría que entender que no es posible considerar como renta irregular (por haberse obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo) los premios derivados de la actividad deportiva. No obstante, entendemos que en atención a una interpretación teleológica (conforme a la naturaleza del precepto) sí sería posible asimilar como premios «artísticos» los premios que deriven de la actividad «deportiva». En este orden de ideas, en numerosas ocasiones el legislador tributario ha relacionado la actividad artística con la deportiva aplicándole las mismas reglas singulares. Así por ejemplo, el Real Decreto Legislativo que regula las tarifas del IAE recoge en la sección tercera las actividades artísticas y deportivas (en la secc. 1ª se regulan las actividades empresariales y en la secc. 2ª las actividades profesionales). Igualmente, el art. 17 del Convenio Modelo de Organización y Cooperación de Desarrollo Económico (en adelante CMOCDE) se regula en el mismo art. 17 la tributación de los artistas y deportistas.”³⁷

La propuesta es sugerente, aunque puede objetarse que las disposiciones invocadas en su defensa han tenido buen cuidado en repetir que se refieren a actividades artísticas y deportivas, citando siempre explícitamente a estas últimas en una expresión habitual de nuestro ordenamiento, cosa que en cambio ha evitado el texto reglamentario en esta ocasión. Esta interpretación por tanto no ha prevalecido, aunque ahora veremos que la contestación facilitada por la Dirección General de Tributos a la consulta vinculante número V2433-06 favorece una amplia aplicación del precepto comentado.

La decisión del Reglamento puede parecer lógica y coherente con el texto legal: si el legislador no ha tenido a bien conceder la exención a los premios deportivos no hay que tenerlos en cuenta a la hora de pronunciarse sobre el gravamen de los no exentos. Pero tal razonamiento sólo sería un sofisma. La verdad es que no encontramos una explicación satisfactoria para justificar esta exclusión del artículo 11.g) del Reglamento.

Una cosa es la exención, que el legislador puede otorgar o no (cumpliendo, claro está los principios constitucionales de justicia fiscal) y otra, bien distinta, la calificación de un premio como renta sometida al IRPF, que es el objeto de esas disposiciones reglamentarias. Desde un punto de vista técnico, a la hora de tal calificación nos encontramos con varias alternativas:

- a) Los premios pueden ser considerados como incrementos patrimoniales lucrativos.
- b) También podemos entender que son rendimientos del trabajo personal si están vinculados a una actividad del beneficiario que produzca rentas de este carácter según la normativa fiscal.

37. CHICO DE LA CÁMARA, P., “Principales novedades que introduce...”, *op. cit.*, pág. 34, nota núm. 19.

- c) Finalmente, puede estimarse que son rendimientos empresariales si la actividad del beneficiario en razón de la cual se otorgan no es propiamente laboral e implica la organización de factores de producción por cuenta propia con el fin de producir o distribuir bienes o servicios.

Pongamos algunos ejemplos. Los premios de loterías no exentos, es decir, no contemplados en el artículo 7.ñ) de la Ley deben ser tratados como incrementos patrimoniales lucrativos, salvo que quien los recibe haga del juego una actividad económica según la delimitación de la misma, con la consiguiente organización de medios de producción por cuenta propia. En cambio los concedidos a trabajadores a causa de su permanencia o conducta en la empresa con la que mantiene una relación laboral no hay duda de que deben ser calificados como rendimientos del trabajo. Finalmente, el premio no exento logrado por una entidad deportiva con ánimo de lucro será sometido al Impuesto sobre Sociedades junto con los rendimientos de su actividad económica.

El problema está en que estos razonamientos no tienen el apoyo de una declaración expresa por parte del legislador. La Ley 35/2006 guarda silencio; sólo se refiere a este tipo de ingresos a la hora de declarar su exención, limitada a casos concretos, momento en el que, al menos, ha tenido el acierto de distinguir entre los premios que reconocen ciertos méritos y los que proceden del juego. Este es el vacío que pretenden llenar los artículos 11.g) y 25.1.c) del Reglamento: los premios literarios, artísticos o científicos no exentos son rendimientos de trabajo o de actividades económicas, según corresponda; lo que significa que no tendrán carácter de incrementos patrimoniales lucrativos. Y esta interpretación o desarrollo del texto reglamentario nos parece acertada. Estamos en el ámbito del IRPF; por tanto se da por sobreentendido que se trata de premios recibidos por personas físicas vinculados al mérito o resultados de su actividad, que desarrollará por cuenta ajena (rendimientos de trabajo) o por su propia cuenta (rendimientos empresariales). Es pues convincente que demos a tales premios a efectos fiscales la misma calificación que a las rentas procedentes de la actividad que los motiva. No tendrán pues carácter de rentas de capital ni de incrementos patrimoniales. Tras estos preceptos reglamentarios hay una amplia doctrina de la Dirección General de Tributos que a través de múltiples consultas los ha venido calificando desde los tiempos de la Ley 44/1978 como rendimientos de trabajo o empresariales; doctrina que puede ser objeto de fáciles críticas apoyadas en explicaciones insuficientes o en respuestas presentadas como cambios de criterio, pero que responden en el fondo a este mismo planteamiento técnico, que estimamos acertado.

Además el Reglamento ha decidido que los premios literarios, artísticos o científicos no exentos tengan la consideración de rentas irregulares, con la consiguiente aplicación de la reducción del 40 por 100 a la hora de su integración en la base imponible del contribuyente.

También esta decisión del texto reglamentario, que contaba para ello con la autorización otorgada por el artículo 18.2 de la Ley 35/2006, nos parece razonable y ajustada a Derecho. Es notorio que los premios no se obtienen de forma periódica y recurrente; normalmente distinguen al beneficiario por una obra o aportación científica cuya elaboración no se circunscribe a un periodo impositivo o por su conducta y trayectoria a lo

largo de los años. La valoración sería distinta cuando la causa de su concesión pueda ubicarse en un único ejercicio; pero parece evidente que el Reglamento no ha querido introducir un factor adicional de complejidad y, atendiendo a su excepcionalidad y al carácter de los premios mencionados, ha preferido concederles en general esa reducción o exención parcial. Y este trato beneficioso, que viene a añadirse a su posible exención conforme al artículo 7.1) de la Ley, distingue a los premios literarios, artísticos o científicos de cualquier otro que por cualquier motivo pueda concederse; y entre ellos los deportivos. Lo que no impide que estos últimos, que son los que ahora requieren nuestra atención, puedan ser merecedores de la reducción si cumplen los requisitos normativos.

2. Posible aplicación de la reducción a los premios deportivos. Doctrina de la Dirección General de Tributos

Los premios que pueden recibir los deportistas son de una tipología tan diversa que en este trabajo sólo cabe hablar de los mismos en términos generales, con la advertencia de que nos referimos sólo a aquellos que pueden ser considerados propiamente como tales y no como retribuciones que aparecen formalmente bajo ese término con la consiguiente periodicidad o habitualidad de su otorgamiento. No obstante, y con el fin de dejar bien asentada una idea básica de este comentario, vamos a acudir de nuevo al Convenio Colectivo del Fútbol para exponer el caso concreto del llamado *Premio de Antigüedad*, que según hemos visto es uno de los conceptos salariales previstos en el artículo 24. Está regulado en el artículo 36, que dice así:

“Es el premio que se concede al futbolista a la extinción de su relación contractual con el Club o Sociedad Anónima Deportiva cuando ha permanecido en el mismo equipo durante los años que a continuación se indican:

Cuando el futbolista haya militado seis o más temporadas, el Club o Sociedad Anónima Deportiva viene obligado a satisfacerle en la temporada 2003/2004, las siguientes cantidades:

9 temporadas.....	40.212,68 €
8 temporadas.....	23.457,40 €
7 temporadas.....	16.755,28 €
6 temporadas.....	10.053,17 €

A los efectos del cómputo de la antigüedad, se considerarán como años de servicio, los del Servicio Militar y los que el futbolista haya podido estar en situación de cedido.”

En nuestra opinión este premio, que no está exento, se beneficiará de la reducción del 40 por 100 a la hora de su gravamen en el IRPF, puesto que cumple los requisitos exigidos por las normas vigentes. En primer lugar no se trata de un ingreso que pueda obtenerse de forma periódica o recurrente; y en segundo lugar está claro que ha tenido

un periodo de generación superior a dos años. Coincidimos así con la mayoría de los autores que se han ocupado del asunto y que, según vimos, incluyen el premio de antigüedad entre los rendimientos con derecho a reducción.

Esta afirmación, que no necesita de mayor fundamento, nos conduce al planteamiento general que ahora nos interesa. Cualquier premio recibido por los deportistas que cumpla los requisitos normativos anteriores debe beneficiarse de la reducción prevista en la Ley 35/2006, con independencia de su problemática calificación como rendimiento del trabajo personal o de actividad económica. La diferencia entre los premios literarios, artísticos o científicos, por un lado, y los premios deportivos, por otro, es que los incluidos en el primer grupo están expresamente calificados por el artículo 11.1.g) del Reglamento como rentas irregulares, por tanto sólo hay que comprobar que se trata realmente de tales premios para aplicarles la reducción; en cambio los premios deportivos se beneficiarán de la misma exclusivamente en los casos en que no sean ingresos periódicos ni recurrentes y pueda deducirse de su regulación, bases o convocatoria conforme al normal razonamiento humano que su otorgamiento se vincula a una conducta o actividad que se ha desarrollado durante más de dos años. Es decir, no hay que esforzarse en incluir los premios deportivos en alguno de los apartados del artículo 11.1 del Reglamento, porque es evidente que allí no aparecen, sino que hay que comprobar si se cumple el artículo 18.2 de la Ley.

Este razonamiento nos lleva a formular un comentario crítico a la interpretación dada por la Dirección General de Tributos en un caso concreto: la contestación a la consulta vinculante número V2433-06, que es en verdad un curioso ejemplo.

Se dirige al centro directivo un médico que ha recibido en 2006 el Premio a la Trayectoria Profesional de la Fundación del Colegio de Médicos de Valencia; y le pregunta si a efectos del IRPF, puesto que se trata de un premio no exento, le resulta aplicable la reducción del 40 por 100 prevista en el artículo 30 del Texto Refundido de la Ley reguladora de este tributo aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, que otorga dicha reducción a los rendimientos con un periodo de generación superior a dos años. La Dirección General le reconoce el derecho a la reducción con los siguientes razonamientos:

“Al no existir un periodo de generación en el cual se haya ido gestando el derecho del perceptor al premio, la única posibilidad de aplicar la reducción pasa por su posible consideración como rendimiento calificado reglamentariamente como obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo. Lo que nos lleva al artículo 24.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio (BOE del día 4 de agosto) donde se establece lo siguiente: «A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 30 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, las siguientes, cuando se imputen en único periodo impositivo: a) Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables. b) Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas. c) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas

de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas. d) Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida».

En la convocatoria del premio se indica que este tiene por objeto reconocer el mérito de quienes han demostrado una especial dedicación a su quehacer profesional, reveladora de auténtica vocación médica. Pues bien, esa naturaleza del propio premio que lo vincula a una trayectoria profesional en el campo de la medicina nos lleva a su inclusión en el párrafo c) del mencionado artículo 24.1 del Reglamento, por lo que –en cuanto se impute en un único periodo impositivo– le resulta aplicable la reducción del 40 por 100 prevista en el artículo 30 de la Ley del Impuesto."

Buenas noticias. Un premio que no es literario, artístico ni científico, puesto que atiende a la dedicación y vocación del beneficiario como profesional de la medicina (de ahí que se le califique como rendimiento de la actividad económica) también tiene cabida en los artículos 11.g) y 25.1.c) del Reglamento del IRPF por la vía de una generosa interpretación a la que no se opondrán los contribuyentes. Por tanto no hay inconveniente en que premios equivalentes del mundo deportivo disfruten del beneficio de la reducción tanto si se les considera rendimiento de la actividad económica como del trabajo (ambos preceptos tienen idéntico texto).

Pero nos parece que el problema no está planteado correctamente. Insistimos en que en este caso no hay que esforzarse en encuadrar el caso en los apartados de los artículos 11.g) o 25.1.c). Basta la constatación de que estamos ante un rendimiento obtenido en un plazo superior a dos años que no tiene carácter periódico ni recurrente para aceptar la aplicación de la reducción; y ambas cosas son evidentes en el supuesto consultado, como lo son cuando se otorga a un futbolista un premio de antigüedad conforme al Convenio Colectivo del Fútbol. La contestación transcrita se sale de este camino al afirmar que no existe "un periodo de generación en el cual se haya ido gestando el derecho del perceptor al premio", afirmación que no responde a la realidad de las cosas cuando se premia una trayectoria profesional a lo largo de los años de ejercicio de la actividad. Utilizando la expresión usual, la Dirección General ha escrito derecho con renglones torcidos al redactar su contestación positiva; lo cual no debe extrañar porque en ocasiones como esta tiene la percepción de la justicia fiscal como último objetivo y un exceso de trabajo que le dificulta enormemente un razonamiento analítico de nuestro complejo ordenamiento tributario.

Dicho centro directivo no ha estado siempre tan abierto a interpretaciones extensivas como la que acaba de comentarse. Algunos autores nos recuerdan la contestación a la consulta emitida el 21 de marzo de 1994, durante la vigencia de la Ley 18/1991, sobre la posible aplicación del régimen de las rentas irregulares (antes nos hemos referido al mecanismo utilizado por este texto legal) al premio obtenido por un deportista por conseguir una medalla en los Juegos Olímpicos. La respuesta es breve y contundente:

"Los premios, ya sea en metálico como en especie, que se adjudican a los deportistas constituyen para éstos un rendimiento profesional al derivar del ejercicio de una actividad deportiva.

Estos premios tendrán la consideración de renta regular, ya que se conceden por la obtención de un determinado resultado deportivo, es decir, tienen su origen en la concesión de la medalla olímpica y no están condicionados por la trayectoria profesional del deportista. El premio no se genera en un periodo superior al año sino que se obtiene por conseguir el resultado exigido por el convocante del premio."

Desconocemos las bases de la convocatoria; pero, aún así, pueden oponerse algunas consideraciones a este razonamiento que, ante todo, pretenden hacer ver que nos movemos en un terreno resbaladizo como consecuencia de la exigua y poco convincente regulación normativa. Todo el mundo sabe que los Juegos Olímpicos se celebran cada cuatro años; y que la participación en los mismos exige altos niveles de preparación física y técnica, difíciles de adquirir en un corto periodo de tiempo, de manera que normalmente los plazos de selección y preparación de los deportistas son superiores a un año (que era el tiempo exigido por esta Ley para la calificación de un rendimiento como irregular). La medalla olímpica no se logra en una competición anual que forme parte de la actividad diaria y periódica del deportista. No vemos pues obstáculos técnicos que impidan sostener la interpretación de que los premios vinculados a la obtención de medallas olímpicas pudieran acogerse al régimen de las rentas irregulares aprobado por dicha Ley 18/1991, en cuanto no son fruto de la participación en una competición ocasional o habitual sino de una larga preparación para participar en una competición cuatrienal.

3. Conclusiones

Los premios deportivos en general no han sido tenidos en cuenta por la normativa del IRPF a la hora de establecer su posible exención ni a la de regular su tributación como rendimientos irregulares. La Ley y el Reglamento actualmente vigentes sólo se refieren a los premios literarios, artísticos y científicos.

No obstante, aunque no aparezcan citados en las enumeraciones reglamentarias de rendimientos irregulares del trabajo o de la actividad económica, podrán disfrutar de la reducción del 40 por 100 de su cuantía si cumplen el requisito legal de que se trate de ingresos que se entiendan obtenidos en un periodo superior a dos años y que al ser realmente tales premios no tengan carácter periódico o recurrente.

Para la comprobación del cumplimiento de estos requisitos habrá que estar al carácter del premio y su regulación o bases de la convocatoria. Hemos puesto como ejemplo el premio de antigüedad previsto en el último Convenio Colectivo de Fútbol, aplicable a la temporada 2003-2004, que, en nuestra opinión, debe beneficiarse de la reducción en cuanto que se vincula a la permanencia en un mismo equipo durante un plazo superior a dos años.

Las disposiciones comentadas nos inducen a proponer la inclusión expresa de los premios deportivos, junto a los literarios, artísticos o científicos, en los artículos 11.g) y 25.1.c) del actual Reglamento del IRPF.

IX. REMUNERACIONES POR CESIÓN A UN TERCERO DE LOS SERVICIOS DEL DEPORTISTA

Finalmente hacemos referencia especial a la participación del deportista en el precio de su cesión temporal a otra entidad deportiva, caso muy frecuente en el fútbol. Dicha participación tiene también lugar en el supuesto de cesiones definitivas o de traspasos; atendemos particularmente a la cesión temporal, que consideramos un ejemplo paradigmático de rendimientos que pueden estimarse obtenidos en plazo superior a dos años.

1. Regulación de la cesión

La cesión temporal de los trabajadores ha sido tradicionalmente un tema espinoso desde la perspectiva del Derecho del Trabajo, a cuya doctrina nos remitimos. Por lo que se refiere a los deportistas, también se han ocupado de esta cuestión diversos autores³⁸. Ha habido una rápida evolución desde la prohibición de las cesiones de trabajadores hasta la admisión y regulación de las mismas como consecuencia de las pautas marcadas en la Unión Europea y la flexibilización del mercado de trabajo, que en nuestro ordenamiento se ha traducido en el artículo 43 del Estatuto de los Trabajadores y en la Ley 14/1994, de 1 de junio, sobre Empresas de Trabajo Temporal. En el ámbito del deporte la generalidad de la doctrina insiste en que a todos benefician, pues

38. Entre dichos autores nos limitamos a señalar a RODRÍGUEZ RAMOS, M. J., *Cesión de deportistas profesionales y otras manifestaciones lícitas de prestamismo laboral*, Editorial Comares, Granada, 1997; FERNÁNDEZ AVILÉS, J. A. y CABALLERO PÉREZ, M. J., "Derecho Deportivo y Derecho del Trabajo" en el libro ya citado *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, págs. 571 y siguientes; CORDERO SAAVEDRA, L., "El deportista profesional...", *op. cit.*, págs. 93 y siguientes; RELEA SARABIA, A., "El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones...", *op. cit.*, págs. 53 y siguientes. A ellos conviene añadir los conocidos estudios de SAGARDOY, J. A., y GUERRERO, J. M., *El contrato de trabajo de deportistas profesionales*, Editorial Civitas, Madrid, 1991, y ROQUETA BUJ, R., *El trabajo de los deportistas profesionales*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 1996. Hay un breve comentario general de PALAO TABOADA, C., "Tratamiento fiscal de la cesión de deportistas" en *Revista de Contabilidad y Tributación, Legislación, Consultas y Jurisprudencia*, número 189, 1998. Vid. también GRIJELMO CASTRO, C., "El traspaso de jugadores de fútbol entre clubes: ¿constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales?", *Crónica Tributaria*, núm. 65, 1993, págs. 93-96; CARRETERO LESTÓN, J. L., "El gravamen de los traspasos de futbolistas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales", *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 2, 1993, págs. 227-230; JIMÉNEZ COMPAIRED, I., "Fiscalidad y deporte profesional: examen de algunas cuestiones de actualidad", *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 5, 1995, págs. 5 y siguientes y GARCÍA NOVOA, C., "La tributación del traspaso de futbolistas (comentario a la STS de 4 de marzo de 1998)", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 9, 1998.

permiten al deportista seguir con la práctica habitual de su profesión mediante participación directa en las competiciones y a los clubes o entidades deportivas la decisión que consideran más conveniente sobre la composición de sus equipos; además todas las partes actúan voluntariamente pues cedente y cesionario tienen que contar con el consentimiento del deportista. Y todos tienen un beneficio económico: este último participa en el precio de cesión y en otros ingresos que puedan corresponderle por la práctica de su actividad; el primero recibe ese precio y ahorra el coste de un jugador que no figura habitualmente en las alineaciones del equipo que compite (o, si figura, prescinde del mismo por la conveniencia del precio de la cesión); y el cesionario integra en su plantilla al deportista pagando un precio que, normalmente, él mismo ha ofrecido.

Este tipo de acuerdos está previsto por tanto en el Real Decreto 1006/1985 sobre la relación laboral especial de los deportistas profesionales. La regula su artículo 11 como tales cesiones temporales de los servicios de un deportista que, contando con su consentimiento expreso, su empleador puede hacer a otro club o entidad deportiva; normalmente ese consentimiento vendrá ya otorgado en el contrato de trabajo individual o previsto en el convenio colectivo aplicable. Si tal cesión se hace por iniciativa del propio deportista su empleador deberá aceptarla si sus servicios no han sido utilizados durante una temporada para participar en la competición oficial correspondiente. Por supuesto, el cesionario se subroga en los derechos y obligaciones del cedente. Pero veamos en particular lo que establece el apartado 4 de ese precepto:

“Si la cesión tuviera lugar mediante contraprestación económica, el deportista tendrá derecho a percibir la cantidad acordada en acto individual o colectivo, que no podrá ser inferior al 15 por 100 bruto de la cantidad estipulada. En el supuesto de cesión recíproca de deportistas, cada uno de ellos tendrá derecho, como mínimo, frente al club de procedencia, a una cantidad equivalente a una mensualidad de sus retribuciones periódicas, más una doceava parte de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidos durante el último año.”

Puesto que hemos dicho que las cesiones son muy frecuentes en el ámbito del fútbol, recordemos que están específicamente reguladas en el Convenio Colectivo aplicable hasta la temporada 2003-2004, en sus artículos 15 a 17. El primero de ellos tiene similar contenido al artículo 11 del Real Decreto 1006/1985. En cuanto al artículo 16 sobre las cesiones temporales fija la cantidad a percibir por el futbolista en el 15 por 100 del precio pagado, es decir, el mínimo previsto por ese Real Decreto que deberá ser abonada en el momento de la aceptación de la cesión; en cambio cuando no existe contraprestación establece que percibirá como mínimo la doceava parte de la totalidad de las retribuciones de la temporada anterior multiplicada por 1,5. Por último el artículo 17 prevé que cuando se pacte una cesión definitiva el deportista también percibirá como mínimo el 15 por 100 del precio pagado por el cesionario o adquirente de los derechos.

2. Posible aplicación de la reducción a efectos de la aplicación del IRPF

Nos preguntamos si a estas remuneraciones debe aplicarse la reducción del 40 por 100 bien por estimar que se obtienen en un periodo superior a dos años (si tal es el

plazo de cesión) o bien porque podamos ubicarlas en alguna de las rentas irregulares conforme a la enumeración del Reglamento del IRPF. RELEA SARABIA al incluir estas remuneraciones entre las merecedoras de la reducción del 40 por 100 dice:

“La participación del futbolista en el precio de los traspasos a otro club, a que se refiere el artículo 13.a) del R.D. 1006/1985, también con el requisito temporal de permanencia de dos años en el club de origen. E, igualmente, la participación en el precio de las cesiones de carácter temporal, a que se refiere el artículo 11.4 de la misma norma, si bien en este caso, dado que no se extingue la relación laboral con el club de origen, podría defenderse, quizás, que el pago se subsume en el de cantidades satisfechas por la modificación de las condiciones de trabajo que recoge el artículo 10 del Reglamento, por lo que no sería necesario el transcurso de dos años en el club cedente, siendo, sin más requisitos, por disponerlo dicho artículo, un rendimiento notoriamente irregular en el tiempo. Obviamente, esta tesis sólo tendría sentido en el caso de que se atribuya al pago al jugador un carácter indemnizatorio, lo cual es cuestionable, toda vez que, como ya razoné en el capítulo 2.9, responde más bien al concepto de participación en el beneficio que el club de procedencia obtiene por la cesión que al indemnizatorio.”³⁹

Es evidente que, como apunta el autor, hay dos caminos para que la aplicación de la reducción resulte procedente. El primero de ellos, que ya hemos visto al ocuparnos de los premios, pasa por la inclusión previa de la remuneración en algunos de los rendimientos expresamente considerados como irregulares por el artículo 11 del Reglamento del IRPF (en el párrafo transcrito aparece el artículo 10 porque se refiere al texto reglamentario de 2004). La propuesta de que la participación de un deportista en la cantidad pagada por su cesión se considere como pago en compensación por la modificación de las condiciones de trabajo es sugestiva; quedaría así incluida en el artículo 11.1.e) del Reglamento, siempre que cumpliera el requisito exigido por esta norma de imputación en un único periodo impositivo. El problema está en que el Estatuto de los Trabajadores no regula la cesión como un supuesto de tal modificación; el artículo 43 sobre cesión de trabajadores aparece en una sección sobre garantías por cambio de empresario, mientras que el artículo 41 sobre modificaciones substanciales de las condiciones de trabajo está en una sección sobre movilidad funcional y geográfica dentro de la misma empresa. No obstante, creemos que esa interpretación puede defenderse porque, por un lado, la limitación y deficiencia de la regulación de la cesión por parte de dicho Estatuto es manifiesta; y, por otro, el artículo 41 ofrece un concepto muy amplio de tales modificaciones al decir que se entiende *“que concurren las causas a que se refiere este artículo cuando la adopción de las medidas propuestas contribuya a mejorar la situación de la empresa a través de una más adecuada organización de sus recursos, que favorezca su posición competitiva en el mercado o una mejor respuesta a las exigencias de la demanda.”*

En cuanto a la objeción formulada por el propio autor sobre que la cantidad percibida por el jugador cedido no tiene carácter indemnizatorio sino de participación en el beneficio del cedente, puede ser matizada. El Reglamento no habla de indemnización, cosa que sí hace en otros apartados de su enumeración de rentas irregulares, sino de *compensación o reparación*.

39. RELEA SARABIA, A., “El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones...”, *op. cit.*, pág. 147.

De todos modos está claro que las cantidades recibidas por un deportista con motivo de la cesión de sus servicios a un tercero no han sido calificadas expresamente como rentas irregulares por el texto reglamentario y que, en consecuencia, es bastante probable que la Administración Tributaria saliera al paso de esa interpretación.

Nos queda un segundo camino para llegar al objetivo de la aplicación de la reducción que, al menos en el plano teórico, no debe encontrar este difícil obstáculo: su consideración como rendimiento obtenido en un periodo de más de dos años conforme a la previsión general del artículo 18.2 de la Ley. Así sucedería cuando la cesión fuese como mínimo por ese plazo, caso en el que, en nuestra opinión, se debe aplicar la reducción. En este punto podemos dar por reproducida la línea argumental ya expuesta en los apartados anteriores, que también puede servir de fundamento para la reducción en los supuestos de cesión definitiva o traspaso.

3. Conclusión

Estamos pues ante rendimientos que pueden acogerse a la reducción del 40 por 100 de su cuantía a efectos de su gravamen en el IRPF como técnica normativa para evitar una excesiva incidencia de la progresividad. Reclamamos su calificación expresa por parte de las disposiciones reglamentarias pues somos conscientes de que la indeterminación de la regulación actual de las rentas irregulares o de las obtenidas en periodo superior al ejercicio fiscal provoca una lógica resistencia administrativa e incluso jurisprudencial a las interpretaciones favorables a ese resultado. Lo que da lugar, a nuestro juicio, a que previsiones legislativas razonables sean estériles a la hora de la verdad porque no han previsto debidamente su ámbito de aplicación.

X. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

Primera.– Limitación temporal de la vida activa de los deportistas. Concentración de sus ingresos e incidencia de la progresividad

La breve duración de la vida activa de la generalidad de los deportistas, en comparación con el periodo habitual de vida laboral de trabajadores y profesionales, produce una concentración de sus ingresos en un reducido número de años. Y ello da lugar a una fuerte incidencia del IRPF, que es un tributo progresivo, puesto que sus rendimientos se ven normalmente gravados a tipos marginales y medios superiores a los que hubieran correspondido a ese mismo volumen de ingresos repartidos en un mayor número de ejercicios. Entran así en el complejo grupo de las llamadas *rentas irregulares*. Ello ha provocado que los ordenamientos fiscales busquen vías para evitar este efecto, bien mediante métodos de promediación de ingresos, bien mediante reducciones o exenciones parciales a la hora de su gravamen en el ejercicio en que se obtienen.

Segunda.– Regulación de las rentas irregulares en nuestro ordenamiento. Exclusión de las remuneraciones habituales de los deportistas

Antecedentes.– Las Leyes de Reforma del Sistema Tributario de 1964 y del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas entonces existentes preveían la limitación de la progresividad de artistas y deportistas cuando pudiera estimarse que *“su vida profesional está reducida a periodos más cortos que los comunes a la generalidad de los contribuyentes de este Impuesto”*. Sólo se computaba un tercio de sus rendimientos para el cálculo del tipo medio de gravamen, que sería luego aplicado a los dos tercios restantes. Este sistema provocó múltiples problemas a causa, sobre todo, de un deficiente desarrollo técnico de la normativa y de las presiones de diversos colectivos de contribuyentes para beneficiarse del mismo.

Leyes 44/1978 y 18/1991.— Las leyes reguladoras del IRPF a partir de la nueva configuración de este tributo no otorgan ningún trato específico a las retribuciones habituales de los deportistas a pesar del reconocimiento general del problema expuesto. Así, ambas Leyes sólo consideraban como rentas irregulares aquellas cuyo periodo de obtención era superior al año, utilizando un mecanismo similar al anterior para disminuir la progresividad, si bien el rendimiento no se dividía por tres sino por el número de años a que se imputaba su obtención. Aunque de una primera lectura de los preceptos legales y reglamentarios pudiera deducirse que los ingresos de los deportistas podían ser calificados como obtenidos irregularmente en el tiempo, no era ese el resultado si se atendía a la técnica de su aplicación. Ni las reivindicaciones y conflictos planteados por algunos grupos de contribuyentes ni las interpretaciones doctrinales a su favor produjeron resultado alguno; durante su vigencia las retribuciones de los deportistas fueron gravadas conforme al régimen general. La Administración tributaria, los Tribunales Económico-Administrativos y los Tribunales de Justicia se pronunciaron a favor del carácter regular de tales retribuciones. Entre estos pronunciamientos destaca la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1992.

Ley 40/1998, Texto Refundido de la misma y Ley 35/2006.

El primero de estos textos introdujo cambios en el tratamiento de las rentas irregulares, que han sido también acogidos por las normas posteriores. Se aplica a tales rentas una reducción que inicialmente fue del 30 por 100 de su cuantía, elevada al 40 por 100 por la Ley 46/2002, a partir del ejercicio de 2003. Se consideran como tales, por un lado, las obtenidas en un periodo de generación de más de dos años; y por otro, aquellas que sean expresamente calificadas así por las disposiciones reglamentarias en cuanto se obtengan irregularmente en el tiempo.

Los sucesivos Reglamentos aprobados desde 1998 hasta la actualidad nunca han incluido los rendimientos de los deportistas en sus enumeraciones de rentas irregulares, cualquiera que sea la duración de su vida activa. Queda sin embargo abierta la puerta de la reducción para aquellos ingresos obtenidos por estos contribuyentes que puedan vincularse a un plazo de tiempo de más de dos años.

Tercera.– El Informe sobre el Deporte Español ante el Siglo XXI

Este amplio estudio redactado en febrero de 2000 por un grupo de trabajo creado por el Consejo Superior de Deportes trata también de las cuestiones relacionadas con la tributación de los deportistas. Por supuesto, tiene buen conocimiento de los problemas fiscales planteados por la brevedad de su vida profesional y la concentración de sus ingresos en pocos años. Pero no es partidario de que se les dé la calificación general de rentas irregulares, con el consiguiente tratamiento específico. Considera que tras su carrera deportiva pueden seguir realizando otras actividades, que sería muy difícil la determinación convencional de la duración de la misma, que la variabilidad de rentas afecta a muchos contribuyentes y que la discriminación de éstos exige la máxima cautela. Pero advierte que determinados ingresos de los deportistas pueden tener derecho a la reducción, conforme a las prescripciones normativas, cuando no hay coincidencia entre periodo de obtención y periodo impositivo.

Cuarta.– Posibles ingresos de los deportistas que cabría considerar rentas irregulares

Nos referimos, claro está, a rendimientos obtenidos en un periodo superior a dos años, puesto que, como hemos dicho, sus remuneraciones en general no aparecen en ningún momento calificadas como rentas irregulares. Según advertimos, esta puerta ha estado siempre abierta a partir de la Ley 40/1998. No obstante apenas se ha atendido a esta posibilidad tanto por parte de los deportistas y clubes o entidades deportivas como por parte de la doctrina, con excepción de algunos autores.

Esto puede deberse principalmente a los siguientes motivos: 1º) las propias indeterminaciones y falta de desarrollo de las disposiciones sobre rentas irregulares; 2º) la complejidad de los sistemas de remuneración de los deportistas y la formalización de los mismos conforme a los contratos individuales y convenios colectivos, que han contribuido a borrar o difuminar diferencias entre remuneraciones periódicas y las obtenidas por otros conceptos; 3º) la resistencia de la Administración Tributaria a la hora de reconocer el derecho a la reducción a cualquier tipo de rendimiento que no esté inequívocamente vinculado a un plazo de tiempo de más de dos años o expresamente citado en el Reglamento; 4º) y, finalmente, las cautelas con que debe aplicarse este régimen específico para evitar que retribuciones periódicas aparezcan formalmente como no periódicas ni recurrentes, con la consiguiente elusión de las obligaciones fiscales.

Quinta.– Prima de fichaje

Hemos analizado esta remuneración particular partiendo de su regulación en el Convenio Colectivo de Fútbol aplicado hasta la temporada 2003-2004, siguiendo los comentarios sobre el tema del informe y del pronunciamiento del Tribunal Supremo antes citados, así como algunos estudios doctrinales. En este caso es visible el motivo 2º) a que nos referíamos en el apartado anterior.

Llegamos a la conclusión de que procede la reducción del 40 por 100 de la cantidad pagada por este concepto, siempre que corresponda a un periodo de contratación superior a dos años, tanto si se abona en un pago único como si se fracciona su importe cuando se cumple la disposición reglamentaria sobre este supuesto (nos remitimos a los comentarios sobre la exigencia de un pago único). Por tanto no compartimos la tesis mantenida por la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta no vinculante 0414-04.

Sexta.- Premios

También nos hemos ocupado de la posible aplicación de la reducción a los premios no exentos que puedan recibir los deportistas. Aquí encontramos el obstáculo de que el artículo 11.1.g) del Reglamento califica como rentas irregulares los premios literarios, artísticos y científicos pero evita cualquier referencia a los premios deportivos (como también hace al declarar su posible exención, según veremos). Algún autor ha defendido la posibilidad de una interpretación extensiva de este precepto para incluir a estos últimos premios, tesis difícil de mantener ante las reiteradas formulaciones normativas, aunque puede invocarse en esa línea la contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta vinculante V2433-06.

En este caso hemos llegado igualmente a la conclusión de que puede resultar procedente la aplicación de la reducción a tales premios cuando pueda considerarse que distinguen conductas, actividades o carreras profesionales vinculadas a más de dos años. El premio de antigüedad regulado en el Convenio Colectivo de Fútbol es un ejemplo paradigmático, a nuestro juicio, de rendimiento que tiene derecho a esa reducción. En esta misma línea nos oponemos a la tesis de la Dirección General de Tributos expuesta en su contestación a una consulta emitida el 21 de marzo de 1994, negando la aplicación del régimen de rentas irregulares al premio otorgado por el logro de una medalla olímpica.

Séptima.- Remuneraciones de los deportistas por la cesión de sus servicios a un tercero

Una vez admitida por nuestro ordenamiento la cesión de trabajadores a un tercero y regulada, en particular, la cesión de los servicios de deportistas profesionales a otro club o entidad deportiva, con conformidad del jugador cedido, y su derecho a recibir una remuneración especial por tal concepto tanto si se trata de cesiones temporales como de cesiones definitivas o traspasos, defendemos también la conclusión de que dichas retribuciones tendrán derecho a la reducción del 40 por 100 cuando vayan referidas a prestaciones de servicios del deportista al nuevo club o entidad por plazo superior a dos años.

Además de ello, vemos razonable la defensa de la interpretación de que puede resultar aplicable lo dispuesto en el artículo 11.1.e) del Reglamento a efectos de calificar estas retribuciones como una compensación por la modificación de las condiciones de trabajo del deportista, que da lugar a la aplicación de la reducción al margen del tiempo a que se refiere la cesión.

Octava.– Valoración del régimen actual y propuestas

Los deportistas son tal vez el colectivo más numeroso de contribuyentes que se ven afectados por una incidencia particular de la tarifa progresiva del IRPF a causa de la breve duración de su vida profesional y de la concentración de sus ingresos en pocos años. Comprendemos no obstante las razones que ha tenido el legislador a partir de la Ley 44/1978 para no otorgar a sus rendimientos la calificación general de rentas irregulares, con la consiguiente aplicación automática de los mecanismos que se han venido utilizando para disminuir dicha progresividad. Nos situamos pues en la misma línea que el informe auspiciado por el Consejo Superior de Deportes sobre *El Deporte Español ante el Siglo XXI*.

Propuestas.– Por tanto no estimamos procedente formular reivindicaciones o propuestas en tal sentido, que encontrarían la resistencia tradicional del legislador y de los órganos administrativos y promoverían reivindicaciones similares de otros grupos de contribuyentes, haciendo aún más difícil la acogida de las mismas (§ 11).

En cambio sí creemos conveniente plantear con claridad que varias remuneraciones de los deportistas, tales como la ficha o prima de fichaje y sus participaciones en el precio de las cesiones de sus servicios a terceros, cuando se vinculan a periodos superiores a dos años, deben ser objeto de la reducción del 40 por 100 de su cuantía. Esta conclusión no debe proceder de una laboriosa interpretación de cada caso en concreto por parte de los interesados, los órganos administrativos o los tribunales. Debería ser objeto de una regulación por parte de las disposiciones reglamentarias con el suficiente desarrollo y técnica normativa para que su aplicación no resulte conflictiva (§ 12).

Además de ello habría que orientar a los deportistas, clubes y entidades deportivas, así como a las asociaciones y órganos que intervienen en la preparación y aprobación de los convenios colectivos para que se distinguiera debidamente entre retribuciones periódicas y este otro tipo de remuneraciones no periódicas ni recurrentes con derecho a la reducción, haciendo ver que no se trata de una vía de escape o de elusión fiscal, sino de aplicación de los mecanismos previstos por el legislador para matizar la incidencia de la progresividad en tales supuestos (§ 13).

Las consideraciones anteriores pueden extenderse también a los premios recibidos por los deportistas. Pero en este caso proponemos además que se defienda su expresa calificación como rentas irregulares por el Reglamento, junto con los premios literarios, artísticos y científicos, puesto que no vemos ninguna razón convincente para su exclusión (§ 14).

CAPÍTULO QUINTO

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS
PERSONAS FÍSICAS (II)**

**EXENCIÓN DE LAS AYUDAS A DEPORTISTAS
DE ALTO NIVEL**

I. DISPOSICIONES VIGENTES

El artículo 7 de la Ley 35/2006 contiene una larga relación de rentas exentas, entre las que figuran las siguientes:

“m) 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.”

Dada la importancia de esta última remisión, transcribimos el artículo 4 del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, precepto específico de desarrollo de ese texto legal:

“Exención de las ayudas a los deportistas de alto nivel.

A efectos de lo previsto en el artículo 7.m) de la Ley del Impuesto, estarán exentas, con el límite de 60.100 euros anuales, las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva que cumplan los siguientes requisitos:

a) Que sus beneficiarios tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel, conforme a lo previsto en el Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel.

b) Que sean financiadas directa o indirectamente por el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español.”

La Ley del Deporte no contiene ninguna referencia a este beneficio fiscal, aunque encontraremos algunos preceptos relacionados con el mismo en los Reales Decretos que la desarrollan sobre el régimen de los deportistas de alto nivel.

Comentamos luego los requisitos exigidos por esta disposición. Sólo advertimos ahora que el texto reglamentario introduce la referencia al Comité Paralímpico Español, que no aparece en el precepto legal. No obstante, no se crea que la inclusión de dicho Comité Paralímpico Español en el texto reglamentario es una extralimitación del mismo en sus competencias de desarrollo del texto legal. La Ley del Deporte fue modificada por el artículo 109 la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Adminis-

trativas y del Orden Social. Una de esas modificaciones (artículo 109.10) fue dar nueva redacción al artículo 48, apartado 6, por el que se reconoce a ese Comité la misma naturaleza y funciones análogas que al Comité Olímpico Español y, en consecuencia, introdujo en el mismo un nuevo apartado 7, en el que se extiende el régimen tributario del Comité Olímpico al Comité Paralímpico. Así que cuando el Reglamento del IRPF menciona a este último, el principio de legalidad que debe cubrir los beneficios fiscales conforme a los artículos 31.3 y 133.3 de la Constitución ha sido escrupulosamente respetado.

CORCUERA TORRES se ocupa de la justificación de la exención a partir de las opiniones adversas manifestadas por algún autor y formula el siguiente juicio:

“A modo de conclusión hay que decir, entonces, que el deber de fomento del deporte alcanza de forma directa a la modalidad del deporte aficionado, aunque no esté excluido funcionalmente el de alto nivel, pues también coopera a desarrollar el de base, por lo que la exención del artículo 7 m) de la LIRPF está justificada desde el punto de vista constitucional y no pueden, a nuestro juicio, achacárseles problemas desde el punto de vista de la equidad del sistema tributario.”¹

En las *Memorias de la Administración Tributaria*, publicadas por la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos del Ministerio de Economía y Hacienda, correspondientes a los años 2002 a 2005 (última de las publicadas en el momento de escribir estas páginas) aparece dentro del Presupuesto de Beneficios Fiscales, o de Gastos Fiscales según la designación tradicional, el concepto de “Rentas exentas” del IRPF, en el que encontramos el desglose de las “Ayudas económicas a deportistas”. Su cuantía estimada por dichas Memorias es la siguiente:

Ayudas económicas a deportistas

Año	Importe en millones de euros
2003	0,65
2004	0,67
2005	0,73
2006	0,85

1. CORCUERA TORRES, A., “La exención de los deportistas de alto nivel en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 2, 1999, pág. 20.

II. ANTECEDENTES NORMATIVOS

La exención analizada se incorporó a nuestro ordenamiento fiscal por obra de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. Enumeraba las rentas exentas también en su artículo 7, cuyo apartado m) contenía la misma disposición que acabamos de transcribir de la Ley 35/2006. Se mantuvo con su misma redacción y contenido a lo largo de su vigencia, incorporándose luego con idéntico texto y numeración al Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del IRPF.

La Ley 40/1998 fue desarrollada por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Su artículo 3 es igual al artículo 14 del Reglamento de 2007, con la única diferencia de la cuantía máxima de la exención, fijada en 1998 en 5.000.000 de pesetas anuales (equivalentes actualmente a 30.050,61 euros). Como en el caso anterior, esta disposición no fue modificada durante su vigencia, incorporándose luego con el mismo texto y numeración al Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, que aprobó el Reglamento del citado Texto Refundido.

Por tanto, el Reglamento de 2007 ha duplicado la cuantía máxima de la exención. Su exposición de motivos se limita a explicar, con excesiva prudencia, que en cuanto a esta exención *“se revisa el límite de la misma”*.

Acabamos de decir que esta es la única diferencia de los textos reglamentarios de 1999 y 2004 con el aprobado en 2007; así pues fue el primero de ellos el que introdujo la mención expresa del Comité Paralímpico Español, que tampoco aparecía en la Ley 40/1998; lo hizo conforme a la modificación de la Ley del Deporte antes expuesta. Contando con este antecedente normativo hubiera sido conveniente que dicho Comité figurara expresamente en la norma legal hoy vigente.

La identidad de las normas reguladoras de la exención desde 1 de enero de 1999 (fecha de entrada en vigor de la Ley 40/1998) hasta el momento actual hace que sigan siendo una significativa referencia los comentarios doctrinales y las explicaciones de la Dirección General de Tributos en las escasas consultas sobre este tema.

III. BENEFICIARIOS DE LA EXENCIÓN: DEPORTISTAS DE ALTO NIVEL

La Ley 35/2006 dice que sólo pueden ser beneficiarios de la exención los “*deportistas de alto nivel*”. Su Reglamento nos remite al Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, que regula el acceso a la condición de deportista de alto nivel y las consecuencias derivadas de ello. Sin embargo, recientemente acaba de publicarse una nueva disposición reglamentaria sobre esta materia. Se trata del Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento (BOE de 25 de julio). La primera diferencia entre ambos textos puede apreciarse con la simple lectura de sus respectivos títulos: el primero sólo se refiere a los *deportistas de alto nivel* mientras que el segundo añade la nueva categoría de *deportistas de alto rendimiento*. Y ello nos obliga a preguntarnos por el alcance de la exención fiscal, dado que la Ley del IRPF sólo la otorga a los primeros.

Debemos dejar constancia de que la designación y calificación de deportistas de alto rendimiento procede de la Ley del Deporte de Andalucía, Ley 6/1998, de 14 de diciembre, que es el primer texto que distingue entre deportistas de alto nivel y alto rendimiento. En desarrollo de la misma se dictó el Decreto 434/2000, de 20 de noviembre, sobre el Deporte Andaluz de Alto Rendimiento, de cuya exposición de motivos destacamos el siguiente párrafo:

“Conviene subrayar que el deporte de alto rendimiento constituye una dimensión de extraordinario interés no sólo como origen de las futuras generaciones de deportistas de alto nivel, sino también por sus efectos positivos sobre el deporte base y la práctica deportiva en general, a la que atrae y estimula. La calificación de alto rendimiento se hace extensiva a los entrenadores o técnicos y a los jueces o árbitros, en el entendimiento de que también forman parte fundamental del sistema deportivo andaluz, en el marco de lo establecido en los artículos 2.f) y 6.m) de la Ley del Deporte.”

1. Deportistas de alto nivel

La Ley 10/1990, reguladora del Deporte, se ocupa de ese tema en su artículo 6, que establece lo siguiente:

“1. El deporte de alto nivel se considera de interés para el Estado, en tanto que constituye un factor esencial en el desarrollo deportivo, por el testimonio que supone para el fomento del deporte base, en virtud de las exigencias técnicas y científicas de su preparación, y por su función representativa de España en las pruebas o competiciones deportivas oficiales de carácter internacional.

2. La Administración del Estado, en colaboración con las Comunidades Autónomas, cuando proceda, procurará los medios necesarios para la preparación técnica y el apoyo científico y médico de los deportistas de alto nivel, así como su incorporación al sistema educativo y su plena integración social y profesional.”

Esta Ley 19/1990 se ocupa más delante de la regulación básica del deporte de alto nivel en sus artículos 50 a 53. Encomienda su tutela y control al Consejo Superior de Deportes, que acordará con las Federaciones y Comunidades Autónomas los programas y planes de preparación; precisa que tendrán tal consideración los deportistas que figuren en las relaciones anuales elaboradas por dicho Consejo conforme a criterios selectivos objetivos; y enumera una amplia relación de medidas que podrán adoptarse para facilitar la integración social y profesional de dichos deportistas, particularmente su incorporación al sistema educativo. Entre tales medidas no se hace alusión alguna a la exención fiscal en el IRPF que ahora analizamos; el texto legal ha sido respetuoso con la normativa propia del sistema tributario, a la que deja la decisión de la protección fiscal de los deportistas. Como ya sabemos, la exención se incorporaría a nuestro ordenamiento casi una década más tarde por obra de la Ley 40/1998, reguladora del IRPF.

La Ley del Deporte no hace ninguna alusión a los deportistas de alto rendimiento. Los deportistas de alto nivel y de alto rendimiento aparecen ya como dos grupos diferenciados en la exposición de motivos del Real Decreto 971/2007, pues anuncia que el texto definirá a unos y otros con el objetivo de ampliar el ámbito de los beneficiarios de las medidas adoptadas para promover su formación y facilitar su acceso al sistema educativo. Y efectivamente así lo hace el artículo 2:

“1. A los efectos del presente Real Decreto, se considera deporte de alto nivel la práctica deportiva que es de interés para el Estado, en tanto que constituye un factor esencial en el desarrollo deportivo, por el estímulo que supone para el fomento del deporte base, y por su función representativa de España en las pruebas o competiciones deportivas oficiales de carácter internacional.

2. Serán deportistas de alto nivel aquellos que cumpliendo los criterios y condiciones definidos en los artículos 3 y 4 del presente Real Decreto, sean incluidos en las Resoluciones adoptadas al efecto por el Secretario de Estado-Presidente del Consejo Superior de Deportes, en colaboración con las Federaciones Deportivas Españolas y, en su caso, con las Comunidades Autónomas. La consideración de deportista de alto nivel se mantendrá hasta la pérdida de tal condición de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15 del presente Real Decreto.”

El requisito básico para ser calificado como tal deportista se vincula pues a la participación en competiciones oficiales internacionales, lo que implica la selección previa

para un periodo determinado a través de las resoluciones a que se refiere el apartado 2 que acaba de transcribirse. A tal efecto son básicos los criterios selectivos que aparecen en el amplio anexo de este Real Decreto como *Criterios de integración por Federaciones* y *Criterios generales de integración*, que pretenden, según el artículo 3, la elección de aquellos que estén situados “entre los mejores del mundo o de Europa”.

El artículo 5 permite también otorgar la calificación de deportistas de alto nivel a personas con discapacidad física, intelectual, sensorial o enfermedad mental que se hayan clasificado en los tres primeros puestos en los Juegos Paralímpicos organizados por los Comités Paralímpicos Internacional y Europeo o por las Federaciones afiliadas al primero.

De esta compleja normativa sólo nos interesa resaltar que quienes sean calificados como deportistas de alto nivel, mientras pertenezcan a tal grupo, podrán beneficiarse de la exención fiscal otorgada por la Ley 35/2006, conforme a los términos de su Reglamento. La identificación de tales beneficiarios no debe, en principio, suscitar ningún problema, puesto que sus nombres aparecerán en la citadas resoluciones, que deberán publicarse en el Boletín Oficial del Estado, según el artículo 3.2 del Real Decreto, en las que a su vez constarán los periodos para los que han sido seleccionados. Al Secretario de Estado-Presidente del Consejo Superior de Deportes corresponde acreditar esa condición.

CORCUERA TORRES, comentando el Real Decreto 1467/1997, resume:

“Así, puede afirmarse que la condición de deportista de alto nivel es una situación administrativa, pues depende de la inclusión del practicante del deporte en la relación correspondiente elaborada por los órganos competentes para ello. Es irrelevante, desde este punto de vista, que el deportista sea profesional o no lo sea, pues como afirma el artículo 3 del citado Real Decreto: «El Consejo Superior de Deportes aprobará las relaciones anuales de deportistas de alto nivel y sus modificaciones trimestrales, previa propuesta de la Comisión de Evaluación del Deporte de Alto Nivel a que se refiere el artículo 8 del presente Real Decreto. En ellas figurarán los deportistas cuyo rendimiento y clasificación les sitúe entre los mejores del mundo y/o de Europa, de acuerdo con los criterios selectivos que se establecen en el presente Real Decreto». En definitiva, son los méritos de los deportistas, plasmados en la obtención de óptimos resultados a nivel mundial o europeo, según los baremos establecidos en el propio Real Decreto y que se verán al examinar los grupos de deportistas, los que determinan la calificación que va a permitir ser sujeto acreedor de la exención prevista en la normativa del IRPF.”²

2. Deportistas de alto rendimiento

Constituyen un grupo diferente del anterior conforme a la delimitación que lleva a cabo el artículo 2.3 del Real Decreto, que no ofrece una definición como en el caso anterior sino una amplia enumeración de quienes pueden recibir esta calificación. Este

2. CORCUERA TORRES, A., “La exención de los deportistas...”, *op. cit.*, pág. 21.

precepto, en la línea apuntada por la exposición de motivos, dice expresamente que sólo le serán de aplicación las medidas del artículo 9 que pretenden promover su formación y educación y facilitar su acceso al sistema educativo. La caracterización de deportistas de alto rendimiento trae causa de la Ley Orgánica de Educación como expone el preámbulo de este texto reglamentario aunque ya hemos citado los precedentes de las normas aprobadas por el Parlamento y la Junta de Andalucía.

Este artículo 2.3 dicta una larga enumeración de las condiciones que deben cumplirse para obtener esa calificación, cuya acreditación corresponderá al Consejo Superior de Deportes o a la Comunidad Autónoma correspondiente. No entramos en esta regulación pues es evidente que la exención fiscal prevista en la Ley 35/2006 no se aplica a este grupo de deportistas dados los términos en que la formula el texto legal. Y así lo prueba el hecho de que los artículos 3.3 y 14 del Real Decreto 971/2007, que se ocupan de la aplicación de ese beneficio tributario, tienen buen cuidado en referirse exclusivamente a los deportistas de alto nivel. No obstante, la lectura de ese Real Decreto induce a pensar que ha comenzado a configurarse un régimen del deporte de alto nivel que terminará por incluir al de alto rendimiento, categoría que hasta ahora no aparecía en las disposiciones reglamentarias anteriores.

El Reglamento del IRPF que nos remite al Real Decreto 1467/1997, ya derogado, debería ser corregido para citar expresamente el nuevo Real Decreto hoy vigente; y esa modificación será el vehículo oportuno para aclarar que la exención es sólo aplicable a los deportistas de alto nivel, no a los de alto rendimiento, al menos mientras el legislador no adopte una decisión en ese sentido, que puede venir por un otorgamiento expreso de la misma al segundo grupo o, como decimos, mediante la configuración de un estatuto de los deportistas de alto nivel (términos utilizados por la ley fiscal) que englobe ambas categorías.

Dejamos constancia de que, a nuestro juicio, la extensión del actual ámbito subjetivo de la exención hasta los deportistas de alto rendimiento (con posible reducción de la cuantía exenta) sería un mecanismo eficaz para el fomento del deporte, amparado por el artículo 43.3 de la Constitución, que aumentaría el número de sus beneficiarios. Al hacer esta propuesta tenemos en cuenta que las condiciones exigidas por el Real Decreto para la inclusión en este grupo de deportistas parecen ofrecer suficiente fundamento al otorgamiento de este beneficio tributario. Por supuesto, también debería negarse el acceso a esta calificación a quienes tuvieran su residencia en un paraíso fiscal, tema del que ahora nos ocuparemos.

3. Nacionalidad y residencia del deportista de alto nivel beneficiario de la exención

Es bien sabido que el IRPF grava a los residentes en España (al margen ahora del régimen foral de Navarra y País Vasco) con independencia de la nacionalidad de los mismos. Como expone con claridad la regla general del artículo 8.1.a) de la Ley 35/2006, serán contribuyentes las *“personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español”*. No siempre resultará fácil determinar si una persona física es o no residente; de ahí las reglas dictadas por el legislador para fijar la residencia habitual,

complejas en su concepción y sobre todo en su aplicación. Pero estas cuestiones no deben ocuparnos en este momento. Basta con dejar sentado que la nacionalidad es ajena en general a la condición de contribuyente por este tributo, pues estructura su ámbito subjetivo en torno al concepto de residencia habitual³.

Esta regla sólo conoce dos excepciones. La primera aparece en dicho artículo 8.2: no perderán su condición de contribuyentes “*las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal*”; como veremos a continuación esta norma tiene especial incidencia en la calificación de deportistas de alto nivel. La segunda, en el artículo 10: seguirán siendo contribuyentes “*las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad*” que residan en el extranjero por razón de empleo o cargo público, lo que alcanza a misiones diplomáticas, oficinas consulares, delegaciones o representaciones permanentes ante organismos internacionales o de misiones de observadores y funcionarios que ejerzan cualquier otro cargo o empleo oficial; lógicamente esta disposición no afectará a tales deportistas por su participación en las competiciones internacionales (aunque sí puede resultar de aplicación a los representantes de España en los organismos internacionales del mundo del deporte).

Por ello cuando la Ley 35/2006 otorga la exención comentada, o cualquier otra, se entiende que pueden ser beneficiarios todos los contribuyentes, es decir, los residentes (con independencia de que sean nacionales o extranjeros) únicos a los que en principio alcanza el tributo, salvo las excepciones antes citadas y siempre que reúnan los requisitos exigidos para la aplicación de dicha exención. Ni el artículo 7 de esta Ley ni el artículo 4 de su Reglamento utilizan ningún término que pueda oponerse a esta conclusión.

No obstante deben tenerse en cuenta dos regímenes especiales a que pueden acogerse los deportistas, entre otras personas; los expondremos más adelante. Nos referimos, en primer lugar, al régimen de los trabajadores desplazados, o *impatriados* como usualmente se designan, que siendo residentes en nuestro territorio nacional pueden ejercer la opción de tributar por el IRNR, en cuyo caso no podrán beneficiarse de la exención otorgada por la Ley del IRPF. Y, en segundo lugar, a la posibilidad de que un residente en otro Estado de la Unión Europea opte por tributar por el IRPF, a pesar de no residir en España, en lugar de satisfacer el IRNR por los ingresos obtenidos en nuestro territorio nacional, alternativa que le permitirá acogerse a la exención.

3. Además de algunos trabajos que se citan más adelante o en la bibliografía final, dejamos aquí constancia de los siguientes estudios referidos especialmente a los deportistas que resultan de interés para el difícil tema de la residencia: MATA RODRÍGUEZ, M., “IRPF y nuevo Impuesto sobre la Renta de no residentes: tratamientos fiscal de las retribuciones pagadas en España a los trabajadores trasladados, destinados o desplazados al extranjero”, *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1999, págs. 35 y siguientes; CHICO DE LA CÁMARA, P., “La residencia fiscal de los deportistas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 9, 2003, págs. 319 y siguientes; “Criterios para determinar la residencia fiscal en España con especial referencia a los últimos cambios en la legislación tributaria española para atraer a nuestro país a deportistas de élite”, en esa misma revista anterior, núm. 12, 2004, págs. 247 y siguientes; y también del mismo autor “Actualidad tributaria de jurisprudencia y doctrina administrativa en materia deportiva”, también publicado en la *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 16, 2006, págs. 393 y siguientes.

Como puede imaginarse, el ejercicio de la opción está sometido en ambos supuestos a estrictos requisitos.

Este planteamiento se entrecruza con las disposiciones sobre la calificación de deportistas de alto nivel. Ya hemos dicho que la Ley del Deporte no hace referencia a la exención. Pero el Real Decreto 971/2007 sí contiene un precepto, el artículo 14, cuyo título es *Medidas en relación con los beneficios fiscales*. Como es lógico respeta el esquema de la Ley del IRPF y habla en general de los deportistas, al margen de que sean nacionales o extranjeros. Su apartado 1 dice lo siguiente:

“Los deportistas de alto nivel se beneficiarán de las medidas incluidas en el artículo 7 de 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 los no Residentes y del Patrimonio, con el límite y requisitos establecidos en el artículo 4 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.”

Sin embargo la regulación es más compleja de lo que puede deducirse de esta remisión general. El artículo 3.3.a) del Real Decreto establece que no podrán acceder a la condición de deportistas de alto nivel aquellos que tengan su residencia fiscal en un paraíso fiscal; de modo que esta disposición va más allá de la normativa fiscal: en este grupo de contribuyentes nunca va a tener lugar la aplicación de la problemática regla excepcional antes expuesta. Y en cuanto a deportistas que sean calificados como de alto nivel sin tener residencia en España (supuesto que se da con relativa frecuencia entre quienes participan en competiciones internacionales) y que por tanto no son contribuyentes en el IRPF, ese mismo precepto toma la precaución de que acrediten el país en que tienen su residencia fiscal mediante un certificado emitido por las autoridades correspondientes.

También debe tenerse en cuenta el apartado c) del citado artículo 3.3, según el cual no podrá acceder a la calificación de deportista de alto nivel quienes pudiendo competir en representación de España sin tener la nacionalidad española, porque así lo permitan las normas de la correspondiente Federación Internacional, no residan legalmente en nuestro territorio nacional.

Así pues pueden ser calificados como deportistas de alto nivel tanto los residentes como los no residentes (con las estrictas excepciones de quienes tengan su residencia en un paraíso fiscal y de quienes no siendo españoles no residan en España). Pero sólo podrán acogerse a la exención del artículo 7.m) de la Ley 35/2006 los que sean contribuyentes por el IRPF, o sea: los residentes, siempre que no hayan optado por tributar por el IRNR, y los no residentes que hayan decidido tributar por el IRPF. Para la aplicación de estos dos últimos regímenes especiales dichos contribuyentes deberán cumplir los requisitos y obligaciones formales exigidos por las disposiciones vigentes. Insistimos en que, como es lógico, no hay en el Real Decreto comentado ninguna norma que abra la puerta de la exención a los deportistas de alto rendimiento.

Antes de finalizar este apartado consideramos que es lugar oportuno para dejar constancia de que la lectura de la Ley del Deporte y de los sucesivos textos reglamen-

tarios sobre deportistas de alto nivel invita a pensar que faltan declaraciones normativas claras sobre la nacionalidad y residencia fiscal de los deportistas que asumen la representación de España en las competiciones internacionales.

Es comprensible que en este ámbito haya ciertas ambigüedades. Por una parte, estamos ante acontecimientos deportivos sometidos a las reglas dictadas por los organismos internacionales, a los que corresponde concretar quiénes pueden representar a los países participantes. Por otra, el interés de cada Estado induce a dejar abiertas sus disposiciones internas, de manera que pueda contar con los mejores deportistas, nacionales o extranjeros, residentes o no residentes, de acuerdo con dichas reglas; se trata de competir y, a ser posible, de ganar disponiendo para ello de un amplio margen de selección de los participantes. Y, finalmente, en el escenario de la Unión Europea la no discriminación y libre circulación de los ciudadanos de los Estados miembros abren cada día más las fronteras políticas tradicionales, tras la práctica desaparición de las físicas, y borran paulatinamente a la hora de la aplicación de los ordenamientos nacionales distinciones que obstaculizan la construcción real de una comunidad internacional que quiere obedecer aquellos principios. Son problemas que se manifiestan con frecuencia en el *status* jurídico de los deportistas de alto nivel, cuya movilidad geográfica es evidente, hasta el punto de que son bien conocidos algunos casos extremos de la llamada *deslocalización* fiscal.

En este complejo panorama son precisamente las normas tributarias las que vinculan el otorgamiento de beneficios a la residencia efectiva, como la exención que estudiamos, en cuanto que ese es el criterio esencial que delimita los contribuyentes del IRPF, si bien ya hemos advertido que ni siquiera en este caso es un criterio estricto, como demuestran las excepciones enumeradas. Sin embargo hay que reconocer que el Real Decreto sobre deportistas de alto nivel colabora eficazmente con las disposiciones tributarias cuando adopta la decisión de que ningún residente en un paraíso fiscal pueda acceder a esa calificación. Lo contrario carecería de sentido, pues el hecho de que la Ley 35/2006 lleve a ignorar durante cinco años que un español ha trasladado su residencia a un paraíso fiscal, considerando que sigue obligado durante ese periodo a declarar por el IRPF, es un mecanismo de combate contra las deslocalizaciones fraudulentas por razones tributarias (no dudamos en utilizar ese término a la vista de la falta de información y colaboración de los paraísos fiscales en la lucha contra el fraude, y de ahí su designación). Sería paradójico otorgar a los deportistas residentes en tales territorios una calificación que les abre las puertas de una exención fiscal. E igual sucede en el supuesto de deportistas no nacionales que a su vez no son residentes en España. La importante función representativa en las competiciones internacionales también tiene sus límites.

La dificultad de los temas a que acabamos de hacer referencia es manifiesta. Así lo demuestra la lectura del reciente *Libro Blanco sobre el Deporte* de la Comisión Europea, que se aproxima a tales cuestiones en el apartado 4.2 bajo el título "*Libre circulación y nacionalidad*". Sus breves consideraciones y recomendaciones merecen atención⁴.

4. Nos remitimos en general al trabajo de ZORNOZA PÉREZ, J., "La normativa europea de carácter fiscal y su aplicación al ámbito del Deporte", en AAVV (Coord. P. Palomar Olmeda), *El modelo europeo del deporte*,

Este informe reconoce que las competiciones “sobre una base nacional” responden a la realidad de Europa y que los equipos nacionales juegan un papel esencial “no sólo en cuestión de identidad, sino también de cara a garantizar la solidaridad con el deporte de base y, por consiguiente, merecen que se les preste apoyo.” Pero al mismo tiempo recuerda que las discriminaciones por razón de nacionalidad están prohibidas en los Tratados: la libertad de circulación, residencia y trabajo sin ser discriminados es un derecho de los ciudadanos de la Unión Europea. De ahí su recomendación:

“39) La Comisión insta a los Estados miembros y organizaciones deportivas a combatir la discriminación por razones de nacionalidad en todos los deportes. Por su parte, luchará contra la discriminación en el deporte a través del diálogo político con los Estados miembros, mediante recomendaciones, diálogo estructurado con las partes interesadas y, llegado el caso, procedimientos por infracción.”

No obstante la Comisión “se reafirma en su aceptación de restricciones, limitadas y proporcionadas” a dicho principio de libre circulación, a partir de los propios Tratados y de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en el ámbito particular, entre otros, del derecho “a seleccionar atletas nacionales para las competiciones de equipos nacionales”.

La dificultad de cohonestar ambos planteamientos es evidente y los redactores del *Libro Blanco* son conscientes de ello. Conocen perfectamente los problemas del mundo del deporte que vienen de la mano de la distinción entre nacionales y residentes (aunque en este apartado evitan cualquier alusión a los nacionales no residentes). Y de tal dificultad escapan hacia delante con esta declaración:

“40) Por lo que se refiere al acceso de no nacionales a las competiciones individuales, la Comisión tiene la intención de poner en marcha un estudio para analizar todos los aspectos de esta compleja cuestión.”

4. Imposibilidad de extender la exención a quienes no son contribuyentes que directamente reciben las ayudas

Debemos insistir en que sólo pueden beneficiarse de esta exención los deportistas de alto nivel como tales personas físicas que satisfacen el IRPF. En este sentido conviene recordar la contestación emitida por la Dirección General de Tributos en la consulta 0067-03, de 21 de enero de 2003. Se deduce de su texto que se preguntaba a dicho organismo sobre la posible aplicación del artículo 7.m) de la Ley 40/1998 a determinadas ayudas recibidas con destino a financiación de deportes por algunas Universidades, aunque de la respuesta publicada no podemos deducir si se pretendía aplicarlo a las propias Universidades o a los deportistas que las recibían de éstas; parece lógico que se tratara del segundo supuesto. Tras insistir en que debe tratarse

Editorial Bosch, Barcelona, 2002, págs. 497 y siguientes. Este libro está editado con la colaboración de la Fundación de Fútbol Profesional, la Consejería de Turismo y Deporte de la Junta de Andalucía y la Asociación Andaluza de Derecho Deportivo.

de ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva, como luego veremos, la Dirección General responde lo siguiente:

“Ahora bien, en el presente caso y de acuerdo con la documentación que se aporta con el escrito de consulta –Resolución de 13 de agosto de 2001, del Consejo Superior de Deportes, por la que se convocan subvenciones a Universidades públicas y privadas con programas de ayudas a deportistas universitarios de alto nivel correspondiente al año 2001 (BOE de 11 de octubre de 2001)–, los beneficiarios de las subvenciones no son los deportistas de alto nivel, sino las propias Universidades. Así, resulta de lo dispuesto en los puntos primero y tercero de las bases de la convocatoria: «Primero. Objetivo de la convocatoria y ámbito de aplicación. 1. Convocar subvenciones para las Universidades públicas y privadas (...)».

«Tercero. Beneficiarios.– Podrán ser destinatarios de estas subvenciones todas las Universidades públicas y privadas, (...)».

Por tanto, al ser las Universidades las beneficiarias de estas subvenciones, no resulta aplicable la exención que el artículo 7.m) de la Ley 40/1998 establece para los deportistas de alto nivel.”

La respuesta de la Dirección General de Tributos llega en este caso a una conclusión correcta si, como acabamos de decir, se pretendía aplicar la exención a las Universidades, porque estas son organismos autónomos no sometidos, lógicamente, al IRPF. La pretensión de la consultante o consultantes de que le resultara aplicable una exención establecida por la Ley reguladora de ese tributo choca indiscutiblemente no sólo con la letra de ese precepto sino también, con el artículo 23.3 de la antigua Ley General Tributaria de 1963 (entonces vigente) que prohibía la analogía “*para extender más allá de sus términos estrictos*” el ámbito de las exenciones o bonificaciones. La Ley General Tributaria actualmente vigente, Ley 58/2003 de 17 de diciembre, contiene esa misma prohibición en su artículo 14. Además se trataría de una pretensión fiscalmente absurda, puesto que las Universidades gozan de exención plena en el Impuesto sobre Sociedades.

Cosa bien distinta es la aplicación de la exención a los deportistas que puedan recibir a su vez ayudas de esas Universidades con cargo a los fondos del Consejo Superior de Deportes de que éstas son beneficiarias, asunto que ahora comentaremos.

5. Antecedentes normativos

A. Real Decreto 1856/1995

Este Real Decreto, de 17 de noviembre, contenía un tardío desarrollo de la Ley 10/1990 sobre la regulación del acceso a la condición de deportistas de alto nivel, que en ese momento era objeto de la Resolución del Consejo Superior de Deportes de 22 de diciembre de 1994. El artículo 2 llevó a cabo una definición que prácticamente se ha mantenido en las disposiciones posteriores. Dice así:

“Definición de deporte y de deportista de alto nivel.

1. A los efectos del presente Real Decreto, se considera deporte de alto nivel la práctica deportiva que es de interés para el Estado, en tanto que constituye un factor esencial en el desarrollo deportivo, por el estímulo que supone para el fomento del deporte base, en virtud de las exigencias técnicas y científicas de su preparación y por su función representativa de España en las pruebas o competiciones deportivas oficiales de carácter internacional.

2. Se considerarán deportistas de alto nivel a quienes figuren en las relaciones elaboradas anualmente por el Consejo Superior de Deportes en colaboración con las Federaciones deportivas españolas y, en su caso, con las Comunidades Autónomas.”

La estructura y contenido de los preceptos eran similares al Real Decreto actualmente vigente, si bien no hacía ninguna referencia a posibles beneficios fiscales (como quedó expuesto, la exención en el IRPF fue establecida algunos años más tarde por la Ley 40/1998). En su exposición de motivos explicaba que la Ley del Deporte “no ofrece una lista cerrada de posibles beneficios, ni aun impone que deban otorgarse todos los que contempla, pero ha parecido conveniente recoger generosamente los previstos por la Ley e incluso ampliarlos moderadamente en algunos aspectos con el objeto de sintonizar nuestro modelo al de otros países.” Es evidente que esa moderada ampliación de las ayudas y medidas de protección no podía alcanzar a posibles beneficios fiscales dado el estricto principio de reserva de ley que rige su establecimiento.

B. Real Decreto 254/1996

Poco meses después de la aprobación del Real Decreto 1856/1995 se llevó a cabo una importante modificación del régimen de los deportistas de alto nivel precisamente desde la perspectiva de su situación fiscal. Fue realizada por este Real Decreto 254/1996, de 16 de febrero, cuyo breve preámbulo explicaba con claridad la razón de las nuevas disposiciones:

“La Ley del Deporte reconoce el esfuerzo que estos deportistas realizan para el desarrollo deportivo, por el estímulo que supone para el fomento del deporte de base, y por su función representativa de España en las pruebas o competiciones deportivas oficiales de carácter internacional.

Pero sin duda, la generosidad de la sociedad española, hacia sus deportistas, requiere una necesaria reciprocidad; en este sentido, uno de los elementos de solidaridad más importantes, es el de la contribución al sostenimiento del Estado, a través de la tributación en España.

En esta línea la modificación que se produce en el reseñado Real Decreto 1856/1995 viene a excluir de la relación de deportistas de alto nivel y, por tanto de los beneficios que la inclusión en la misma conlleva, a todos aquellos deportistas que no cumplan con sus obligaciones tributarias, o no acrediten su residencia fiscal en España.”

Así pues se introdujo un nuevo apartado 3 al artículo 3 en el que se limitaba esa calificación a los deportistas que tributarán en España por obligación personal de con-

tribuir, es decir, los residentes, exigiendo a los que no estuvieran obligados a presentar la declaración la acreditación de su residencia fiscal mediante el correspondiente certificado. Paralelamente se introdujo un nuevo apartado d) en el artículo 16 ordenando la pérdida de la condición de deportistas de alto nivel en caso de incumplimiento del anterior requisito. Finalmente, una nueva redacción del artículo 7.1 encomendaba a las Federaciones que en las relaciones de candidatos propuestos constara su situación fiscal.

C. Real Decreto 1467/1997

El anterior texto reglamentario fue derogado por el Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, que regula igualmente el acceso a la condición de deportistas de alto nivel y las consecuencias derivadas de ello. En esa fecha la exención que estudiamos aún no se había incorporado a nuestro ordenamiento fiscal; por tanto ninguno de sus preceptos alude a este beneficio. Pero se mantuvo el requisito básico de la residencia fiscal introducido por la norma antes comentada. Su artículo 3.3, modificando la redacción del precepto del Real Decreto 254/1996, insiste en el requisito estricto para pertenecer a este grupo de deportistas que está relacionado con su situación como contribuyentes en España:

“Sólo podrán ser incluidos en la relación de deportistas de alto nivel, para gozar de los beneficios previstos en el presente Real Decreto, aquellos deportistas que tributen en España por obligación personal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tratándose de personas que no hayan estado obligadas a presentar declaración por este impuesto, su sujeción por obligación personal de contribuir podrá acreditarse mediante la correspondiente certificación expedida por el órgano competente de la Administración tributaria, previa aportación de los documentos justificativos de la residencia habitual en territorio español que les sean solicitados.”

Obsérvese que se evita cualquier referencia a la nacionalidad del deportista. Sólo se exige que sea residente en territorio nacional para disfrutar de las ayudas previstas, pues esta residencia habitual es la que le somete a la tributación por obligación personal en el IRPF. Recordemos que en el momento en que se dicta este Real Decreto no existe el IRNR, de manera que el IRPF alcanza tanto a los sujetos por obligación personal (residentes, por las rentas obtenidas en España y en cualquier otra parte del mundo) como a los sujetos por obligación real (no residentes, por las rentas obtenidas en España). De ahí que la redacción del texto transcrito dejara de tener sentido poco más de un año después de su aprobación, puesto que el 1 de enero de 1999 entró en vigor el nuevo IRNR, creado por la Ley 41/1998, y se abandonó tal distinción entre obligación personal y real en aquel tributo. Hubiera sido pues conveniente su modificación para adaptarla al nuevo esquema de los tributos estatales directos. Pero no se hizo; y esa redacción permaneció así hasta el final de la vigencia del Real Decreto, que acaba de producirse, tal vez porque los Ministerios implicados (los actuales de Educación y Ciencia, Hacienda y Economía) y el Consejo Superior de Deportes consideraron que el

mandato era claro por encima de cualquier tecnicismo fiscal: sólo los residentes podrán ser beneficiarios de las ayudas. No hay ningún obstáculo en este texto reglamentario para que un no residente pueda representar a España en las pruebas o competiciones deportivas oficiales internacionales, que es un dato básico en la definición de deporte de alto nivel; pero sólo los residentes podían ser beneficiarios de las ayudas.

La diferencia con el Real Decreto hoy vigente es manifiesta, pues, como hemos visto, éste sólo impide acceder a la condición de deportista de alto nivel a quienes residan en un paraíso fiscal, aceptando expresamente que tengan su residencia en otro país que no sea calificado como tal, aunque en este caso no podrán acogerse a la exención en el IRPF, salvo que ejerzan la opción de satisfacer este tributo, según explicamos.

En relación con este asunto hay un posible efecto del artículo 3.3 del Real Decreto 1467/1997 que llama la atención. Según hemos visto sólo permite calificar como deportistas de alto nivel a quienes tributen en el IRPF por obligación personal. Cuando al año siguiente se aprueba la Ley 40/1998 que da nueva configuración a este tributo se incluye en su artículo 9.3 un mandato similar al actual artículo 8.3 de la Ley 35/2006: los españoles que trasladen su residencia a un paraíso fiscal seguirían obligados durante ese ejercicio y los cuatro posteriores a someterse en España al IRPF. De manera que, en teoría, podía darse la paradójica situación de que un residente en un paraíso fiscal que cumpliera con esta obligación tuviera acceso a la condición de deportista de alto nivel. Evidentemente sería una extraña situación, pues pensar que quien se deslocaliza fiscalmente en un paraíso fiscal va a cumplir con sus deberes en el país de origen es sólo una hipótesis a efectos de análisis. Pero con este breve comentario queremos resaltar el acierto del Real Decreto hoy vigente al prohibir que quien tenga su residencia en un paraíso fiscal pueda ser designado deportista de alto nivel.

IV. REQUISITOS DE LA EXENCIÓN

Para que se pueda aplicar la exención de las ayudas económicas a deportistas de alto nivel es necesaria la concurrencia de dos requisitos: que la ayuda sea concedida por los organismos mencionados en el Reglamento y que se incluya en el concepto de la misma que se deduce de la Ley y del texto reglamentario.

1. Organismos que conceden ayudas exentas

Es indispensable que estas ayudas sean financiadas “*directa o indirectamente*” por una serie de entidades concretas. El artículo 4 del Reglamento menciona al Consejo Superior de Deportes, la Asociación de Deportes Olímpicos, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

Algunos autores no han dudado en criticar esta limitación, pues en su opinión el beneficio se debería extender a ciertas ayudas otorgadas por otras entidades públicas o privadas. Así lo hacen CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES que, al ocuparse de este asunto, exponen la siguiente opinión:

“El interés público recayente en la materia justifica suficientemente el que aquellas becas o ayudas destinadas a la preparación, acceso o participación en competiciones deportivas nacionales o internacionales, en las que se represente a España que sean concedidas por entidades públicas o privadas en el marco de programas oficiales, queden exentas de gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los deportistas afectados, puesto que esto constituirá sin duda un incentivo más para la consecución de buenos resultados, con la repercusión social y el incremento indirecto de la práctica deportiva que ello siempre entraña.”⁵

Una opinión similar manifiestan RODRÍGUEZ TITOS, PLAZA ROMERO y GONZÁLEZ MARTÍN cuando afirman:

“La actual redacción dejaría fuera de su alcance, por ejemplo, tanto a los premios concedidos por la obtención de títulos o medallas como las ayudas concedidas por

5. CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., *Los Impuestos del Deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999, págs. 214-215.

federaciones autonómicas o entes privados, siendo deseable una ampliación del alcance de la norma para incluir supuestos como los comentados.”⁶

Conviene aclarar que las entidades concedentes no vienen mencionadas en la Ley sino en el Reglamento. El artículo 7 del texto legal delimita las ayudas, como ahora veremos, pero no hace referencia alguna a la procedencia de las mismas. Ello significa que la disposición reglamentaria ha partido de un concepto excesivamente amplio de lo que debe entenderse por “condiciones” de su concesión, que es el ámbito de su habilitación para el desarrollo de la Ley según su tenor literal.

A nuestro juicio, esta acotación subjetiva restrictiva del Reglamento carece de sentido. Es más, nos atrevemos a decir que es contraria al espíritu de la Ley, porque lo importante no es quién otorga la ayuda sino que, utilizando su expresión, se ajusten a los programas de preparación del Consejo Superior de Deportes, las Federaciones o los mencionados Comités. Si lo que se pretende es promover el deporte de alto nivel mediante el otorgamiento de este beneficio legal al deportista que lo practica, mal servicio hace el Reglamento al poner obstáculos de orden fiscal a las aportaciones privadas o de otras entidades públicas en lugar de promoverlas. Está claro que la Administración Tributaria está obligada a obedecer al texto reglamentario que, sin duda, ella misma ha promovido dejándose llevar tal vez de la inercia de las interpretaciones restrictivas al regular los beneficios fiscales. Pero el sentido de estas normas debe ser el de atraer aportaciones, en particular de las entidades privadas, de modo que también parece evidente la conveniencia de revisar y corregir la disposición comentada.

No sabemos cuál puede ser la causa de este planteamiento restrictivo, que bien puede deberse a un mal entendimiento técnico del precepto legal. Si la idea ha sido que las posibles cantidades entregadas con esa finalidad por otras entidades públicas o por personas o entidades privadas sean canalizadas a través del Consejo Superior de Deportes, Asociación de Deportes Olímpicos o los repetidos Comités Olímpico y Paralímpico, como parece indicar la expresión que antes hemos resaltado “financiadas, directa o indirectamente”, tampoco resultaría correcta la norma reglamentaria por las razones antes expuestas. Pero es evidente que si, en efecto, una entidad pública distinta de las que acaban de citarse o una persona o entidad privada aportan cantidades por esta vía, las ayudas financiadas también se beneficiarían de la exención.

El Informe sobre *El Deporte Español ante el Siglo XXI* ya advertía lo siguiente:

“En ciertas ocasiones los deportistas profesionales obtienen becas procedentes de empresas privadas que están destinadas a financiar los estudios universitarios de los deportistas. Estas becas no pueden entenderse incluidas en la exención del artículo 7 de la Ley del impuesto, que se refiere a las becas públicas percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema, hasta el de licenciatura o equivalente inclusive, pues aunque éstas se conceden para financiar estudios en algún nivel del sistema educativo, no pueden considerarse como becas públicas, al

6. RODRÍGUEZ TITOS, D., PLAZA ROMERO, D. y GONZÁLEZ MARTÍN, F., “Derecho Deportivo y Derecho Tributario”, en AAVV (Directores Jiménez Soto, I. y Arana García, E.), *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, pág. 654.

ser concedidas por empresas privadas; por ello no gozan de la exención prevista en la Ley.”

Y deducía de ahí la siguiente propuesta genérica:

“Podría estudiarse la posibilidad de ampliar la exención de las becas concedidas para cursar estudios en todos los niveles del sistema educativo a aquellas que no hayan sido concedidas por organismos públicos, siempre que estén dirigidas a financiar los estudios universitarios de deportistas.”⁷

En relación con estos comentarios volvamos a la contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta 0067-03. Como hemos dicho, nos parece correcta la interpretación que expone este centro directivo: la exención no se puede aplicar a las Universidades. Pero, a nuestro juicio, si el Consejo Superior de Deportes ha entregado fondos a las Universidades, con destino a “programas de ayudas a deportistas universitarios de alto nivel”, como reconoce expresamente la respuesta antes transcrita de la Dirección General, y tales organismos autónomos las entregan a los deportistas universitarios, no nos cabe duda de que debe resultar aplicable la exención de acuerdo con el sentido del precepto legal y con la literalidad de la norma reglamentaria, que exige que las cantidades satisfechas sean financiadas “directa o indirectamente” por el Consejo Superior de Deportes, como es el caso que nos ocupa. Repetimos que no conocemos el texto de la consulta ni qué organismos la formularon, pero nos atrevemos a advertir que la respuesta nos resultaría mucho más satisfactoria si se hubiera extendido hasta este tema, interpretando en el único sentido que vemos posible la expresión reglamentaria “directa o indirectamente”.

Por último vamos a referirnos a dos programas de becas puestos en marcha por la Junta de Andalucía, al margen de las habituales ayudas otorgadas por la Asociación de Deportes Olímpicos (ADO). En primer lugar, a las becas correspondientes al Programa Elite dirigidas al Deporte Andaluz de Alto Nivel, convocadas por la Orden de la Consejería de Turismo y Deporte de 19 de mayo de 2003 (BOJA número 109, de 10 de junio de ese año). Es evidente que tienen como destinatarios a deportistas de alto nivel y según el artículo 1 tienen “la finalidad de facilitarles la preparación exigida en el alto nivel”. ¿Pueden disfrutar de la exención habida cuenta del organismo público que las otorga?

Nuestra respuesta es positiva. Es cierto que las Comunidades Autónomas no aparecen en la enumeración de entidades del artículo 4 del Reglamento y que la Administración Tributaria puede aferrarse por tanto a una interpretación estricta de la literalidad del precepto para negar la exención. Pero este apoyo a los deportistas de alto nivel se hace en coordinación con la Administración del Estado, conforme a la previsión del

7. “El Deporte Español...”, *op. cit.*, págs. 164 y 165. Propuestas similares aparecen en “Informe de la Comisión constituida...”, *op. cit.*, págs. 29 y siguientes. En las conclusiones finales resumía en págs. 91-92: “El Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha incorporado la exención para las denominadas becas ADO, remitiéndose a un ulterior desarrollo reglamentario el procedimiento para su aplicación. Al respecto, es de desear que la aplicación de los fondos procedentes de estas becas se circunscriba a actividades puramente deportivas al objeto de que esta finalidad responda a esta especialidad deportiva.”

artículo 34 de la Ley 6/1998, de 14 de diciembre, aprobada por el Parlamento andaluz para la regulación del Deporte; y en concreto con el Consejo Superior de Deportes, que tiene la competencia para otorgar tal calificación a los deportistas. Así que se cumple el requisito básico exigido por el artículo 7.m) de la Ley 35/2006: ayudas ajustadas a los programas de preparación establecidos por dicho Consejo.

En cambio la respuesta debe ser distinta si nos referimos a las becas correspondientes al Programa Salto, dirigidas al Deporte Andaluz de Alto Rendimiento, convocadas por la Orden de dicha Consejería de 19 de septiembre de 2002 (BOJA número 121, de 17 de octubre). La razón principal para una respuesta negativa es que los beneficiarios no son deportistas de alto nivel, sino de alto rendimiento, los cuales no aparecen en el precepto legal. En este caso las otorga la Fundación Andaluza Olímpica, creada por la Junta de Andalucía y el Comité Olímpico Español, que es uno de los organismos que aparecen en el artículo 4 del Reglamento. Pero ello no puede inducirnos a defender una interpretación en la que extendamos indebidamente el ámbito de los beneficiarios definido por el precepto legal, que, como sabemos, se limita a los deportistas de alto nivel.

Esta breve referencia a los citados programas de becas de la Junta de Andalucía fundamenta suficientemente nuestra propuesta de que se modifiquen las normas estatales comentadas para que, por una parte, se extienda la exención a los deportistas de alto rendimiento y, por otra, se amplíe la enumeración que hace la disposición reglamentaria, incluyendo en la misma a los correspondientes organismos de las Comunidades Autónomas. En nuestra opinión, la situación actual se ajusta mal a los criterios de justicia fiscal, pues da lugar a discriminaciones a la hora de la exigencia del IRPF que no nos parecen debidamente justificadas.

2. El concepto de ayuda exenta y su posible interpretación

En principio la Ley se expresa con claridad: la exención alcanza a las ayudas “*ajustadas a los programas de preparación*” establecidos por los organismos citados. El Reglamento insiste en que debe tratarse de “*ayudas económicas de formación y técnica deportiva*”. Esto significa que conforme al texto de ambas disposiciones sólo se beneficiarán de la exención las ayudas vinculadas a la preparación de los deportistas para las competiciones internacionales (dado que se vincula a éstas la calificación de deportistas de alto nivel).

Esta limitación hizo que algunos autores, refiriéndose a la Ley 40/1998 y a su Reglamento reclamaran la aplicación de ese régimen también para los premios de cualquier tipo obtenidos por dichos deportistas. Este es el caso de CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES que exponen los requisitos exigidos y, no obstante, añaden:

“En esta dirección el desarrollo reglamentario del Gobierno, a que se refiere el artículo 7 m) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debería interpretarse ampliamente, de forma que se incluyeran dentro del concepto de «ayuda» no sólo las percibidas para preparar una competición internacional, sino

también las obtenidas «a posteriori», como premios o compensaciones por los resultados óptimos obtenidos, así como a las otorgadas en igualdad de circunstancias por las federaciones autonómicas. No parece ser ésta, sin embargo, la intención inicial del ejecutivo, dada la redacción restringida incluida en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta, que sólo habla de ayudas económicas de formación o tecnificación”.⁸

La Dirección General de Tributos se ha ocupado de este asunto en las contestaciones a tres consultas emitidas entre 2001 y 2003, es decir, durante la vigencia de la Ley 40/1998 y de su Reglamento, cuyas disposiciones, como ya advertimos, eran iguales a las vigentes. Son las consultas número 1916-01, de 25 de octubre de 2001, 0064-02 de 21 de enero de 2002 y 0067-03, antes citada de 21 de enero de 2003. En todas se repite el mismo párrafo (lo reproducimos siguiendo la última de ellas) que invoca el precepto reglamentario:

“Por tanto, en los términos del citado artículo 3 y dentro de sus límites, la exención resultará aplicable a las ayudas económicas de «formación y tecnificación deportiva» entregadas a los deportistas de alto nivel, es decir, las ayudas percibidas por tal concepto por los deportistas de alto nivel y que estén incluidas en los presupuestos ordinarios y/o extraordinarios aprobados por el Consejo Superior de Deportes o financiados directa o indirectamente por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español.”

Según puede verse, la Dirección General no es muy explícita, pero desde el momento en el que insiste en la limitación reglamentaria a las ayudas de “*formación y tecnificación deportiva*”, parece evidente que está excluyendo de la exención a cualquier tipo de premio o aportación económica que pueda recibir el deportista como consecuencia de su participación en las competiciones. Debe decirse en descargo de la respuesta del organismo citado que ninguna de las consultas citadas parece referirse expresamente a esta cuestión, puesto que la número 1916-01 y la número 0064-02 se centran en el carácter de rendimiento del trabajo de las cantidades recibidas por los deportistas y en el tipo de retención aplicable; y la número 0067-03, que trata directamente de la aplicación de la exención, como ya hemos expuesto, se preocupa por el régimen de ayudas a deportistas universitarios con destino a su formación, sin referencia alguna a posibles premios.

En algunos estudios más recientes la limitación comentada de la exención parece no ofrecer dudas de interpretación normativa. Ese es el caso del trabajo ya citado de RODRIGUEZ TITOS, PLAZA ROMERO y GONZÁLEZ MARTÍN, quienes en el párrafo antes transcrito reconocen que la actual redacción de las normas deja fuera de ese beneficio fiscal a “los premios concedidos por la obtención de títulos o medallas”, aunque se muestran partidarios de una modificación que lo extienda a los mismos⁹.

Hay que precisar que las repetidas ayudas económicas no siempre aparecerán formalmente como subvenciones, donaciones, pago de gastos del deportista o entregas

8. CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., “Los Impuestos...”, *op. cit.*, págs. 39-40.

9. RODRIGUEZ TITOS, D., PLAZA ROMERO, D. y GONZÁLEZ MARTÍN, F., “Derecho deportivo...”, *op. cit.*, pág. 654.

en especie. También pueden otorgarse como becas; y en tal caso hay que ver si pueden acogerse a la exención que aparece en el artículo 7.j) de la ley 35/2006. Pero nuestra respuesta es negativa.

Atendiendo a la redacción actual de ese precepto, tales becas públicas o concedidas por entidades sin fines lucrativos sólo disfrutan de ese beneficio cuando son otorgadas *“para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que reglamentariamente se establezcan.”* El Reglamento de 2007 desarrolla ese precepto legal en el amplio artículo 2 sobre exención de becas *“al estudio y de formación de investigadores”*; nada dice que nos permita pensar que se incluirían en esta exención las concedidas para la preparación de deportistas de alto nivel si no se ajustan a los programas de formación del Consejo Superior de Deportes. Y si se ajustan carecería de sentido para el beneficiario invocar frente a Hacienda ese apartado j) por la sencilla razón de que las cuantías máximas exentas de las distintas becas, conforme a lo establecido en el texto reglamentario, son mucho más bajas (como máximo 21.600 euros cuando se trate de estudios en el extranjero) que la reconocidas a los deportistas de alto nivel (60.100 euros).

También hay que analizar si las cantidades que éstos reciban como premio, a las que no se aplica la exención según hemos dicho, podían beneficiarse del artículo 7.l) de la Ley 35/2006. La respuesta tiene que ser igualmente negativa puesto que ésta disposición sólo contempla los *“premios literarios, artísticos o científicos relevantes”* así como los premios *“Príncipe de Asturias”*. El Reglamento dedica al tema el artículo 3, partiendo de su insistencia inicial de que alcanza sólo a los literarios, artísticos o científicos y siempre que la exención sea declarada por la Administración tributaria (con excepción, claro está, de los premios *“Príncipe de Asturias”*, a los que la ley les otorga directamente el favor fiscal). Está claro que los premios concedidos en el ámbito deportivo han quedado excluidos por voluntad del legislador. No obstante, no vemos qué obstáculos pueden oponerse para revisar esta decisión con el fin de incluir también los premios deportivos en ese precepto legal, condicionando la exención a los mismos requisitos e igual procedimiento que la de los premios actualmente enumerados en el artículo 7.l). Somos por ello partidarios de extender la exención a premios deportivos que puedan ser considerados relevantes, especialmente si son otorgados por la participación en competiciones internacionales.

En esta misma línea se pronunciaron el *Informe de la Comisión constituida para el estudio de la fiscalidad del deporte* de 1998 y *El Deporte Español ante el Siglo XXI* de 2000. Este segundo estudio, reproduciendo prácticamente la misma recomendación del primero, dice lo siguiente:

“Sería razonable otorgar un tratamiento fiscal beneficioso a los premios y trofeos que obtengan los deportistas profesionales en determinadas competiciones, cuando éstos participen en competiciones oficiales y representando a nuestro país, ya que los premios obtenidos no sólo retribuyen a la dedicación exclusiva del deportista sino que se consideran importantes para la participación de nuestro país en acontecimientos deportivos. Para reconocer estos beneficios fiscales deberían establecerse

determinadas garantías, para que sólo procediese la exención por aquellos premios obtenidos por los deportistas en la participación de determinados Juegos, como los Juegos Olímpicos y Paralímpicos. En las condiciones que pudieran establecerse podrían incluirse los premios obtenidos en los Campeonatos del Mundo que reúnan las condiciones de contenido similar a los Juegos Olímpicos, siempre que el deportista forme parte de la selección nacional y sólo respecto a los premios concedidos por organismos públicos, no extendiéndose por lo tanto el beneficio fiscal a los premios concedidos por entidades privadas a los deportistas, ya que la justificación de este nuevo beneficio se encontraría en que el premio reporta una utilidad innegable no sólo al equipo o deportista que lo obtiene, sino también y principalmente, al país al que representa.”¹⁰

10. “El Deporte Español...”, *op. cit.*, pág. 165. El “Informe de la Comisión constituida...”, *op. cit.*, recoge una recomendación similar en pág. 34, haciendo la advertencia, en pág. 92, de que “dada la problemática que va a suscitar la justificación de esta exención, la cual no resultará siempre clara para los interesados, se considera preferible seguir el precedente de Francia y con ocasión de las próximas olimpiadas disponer en la Ley de Presupuestos del ejercicio en el que las mismas se celebren la exención para las medallas olímpicas que en el curso de las mismas los deportistas españoles puedan obtener”

V. CUANTÍA DE LA RENTA EXENTA

La Ley 35/2006 no fija la cuantía de la renta percibida por el deportista a que puede aplicarse la exención; tampoco lo hacía la Ley 40/1998 que introdujo este beneficio; ni lo hizo el Texto Refundido de 2004. Son los respectivos Reglamentos los que han precisado esa cantidad. Estuvo fijada inicialmente en 5.000.000 de pesetas; luego en 30.050,61 euros, cifra que se mantuvo hasta que el Reglamento del 2007 la ha elevado a 60.100 euros, según ya vimos.

Es de interés la explicación que sobre la fijación de esta última cifra ofrecen VIDAL MARTÍ y DE MIGUEL MONTEERRUBIO. Estos autores, el primero de los cuales era en el momento de aprobarse el nuevo Reglamento Subdirector General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas en la Dirección General de Tributos, dicen:

“En relación con la exención a las ayudas satisfechas a los deportistas de alto nivel, el artículo 4 del RIRPF ha ampliado el límite exento de 30.050,61 euros anuales a 60.100. El importe inicial de esta exención se introdujo en el año 1999 y cubría la totalidad de las ayudas que por este motivo se concedían. La posterior elevación de estas últimas dejó desfasada la cifra del importe exento, por lo que ha sido necesaria su actualización tomando como referencia el importe máximo de las ayudas actualmente otorgadas por la Asociación de Deportes Olímpicos.”¹¹

Verdaderamente la habilitación reglamentaria es demasiado amplia. El texto legal se limita a declarar la exención y a una mínima delimitación de sus ámbitos subjetivo y objetivo. Insistimos en que no dice nada sobre su posible cuantía ni fija criterio alguno para determinarla. Cabría pensar, por tanto, que no se ha cumplido el principio de legalidad tributaria (artículo 31.3 de la Constitución) con el rigor conveniente al tratarse de un elemento sustancial del beneficio fiscal concedido. CORCUERA TORRES comenta este asunto en relación con la Ley 40/1998 y su Reglamento:

“En efecto, la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 7 m), no hace referencia por ningún lado a que la exención que se está examinando esté o deba estar limitada cuantitativamente en el montante que establezca el Gobierno. En la Ley sólo se indica genéricamente que la exención se disfrutará «en las condiciones

11. VIDAL MARTÍ, B. y DE MIGUEL MONTEERRUBIO, M., “Análisis de aspectos concretos de la reforma del IRPF: rentas del trabajo, tarifa, mínimos y deducciones”, *Carta Tributaria, Monografías*, número 18/2007, pág. 6.

que reglamentariamente se determinen», pero sin ofrecer al Ejecutivo los criterios que deben informar el desarrollo posterior mediante Real Decreto. En este punto, hay que recordar que la reserva de ley excluye este tipo de remisiones globales o incondicionales, de manera que el legislador, en todo caso, si pretende renunciar a regular algún aspecto de la exención a favor del Gobierno, por motivos técnicos o de otro tipo, es ineludible que como mínimo ofrezca al poder ejecutivo las instrucciones suficientes para que complete su labor, cuestión que, mucho nos tememos, no ha acontecido al introducir el límite cuantitativo de 5.000.000 millones de pesetas, por lo que cabe dudar acerca de la legalidad de este requisito, que no obstante, tendrán que apreciar los órganos judiciales competentes.”¹²

Ante este atinado comentario, debe reconocerse sin embargo que la propia Ley General Tributaria invita a estas amplias deslegalizaciones cuando en el artículo 8.d) sobre reserva de Ley incluye expresamente dentro de la misma el “*establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.*” La doctrina elaborada por el Tribunal Constitucional sobre la distinción entre reserva de legalidad absoluta y relativa alimenta estos planteamientos.

La explicación que suele darse para la fijación reglamentaria de las cuantías de toda una serie de beneficios tributarios viene de la mano de la facilidad de su revisión periódica, a efectos de adaptarlas a los objetivos perseguidos y a la evolución de las cosas, lo cual puede ser convincente en muchos supuestos (aunque el legislador ha contado cada año con el cómodo vehículo de reformas y modificaciones de las llamadas *Leyes de Acompañamiento*). Pero en el caso que nos ocupa lo cierto es que la cuantía de la exención no cambió desde que la estableció la Ley 40/1998 hasta que se ha aprobado el Reglamento de la nueva Ley 35/2006.

Acabamos de ver que según VIDAL MARTÍ y DE MIGUEL MONTEERRUBIO esa cuantía se ha fijado atendiendo al importe real de las ayudas otorgadas por la Asociación de Deportes Olímpicos. No obstante, en la medida en que los ingresos por el concepto exento excedan de esta última cantidad estarán sometidos a tributación conforme al régimen general del IRPF dado que no existe ni en la Ley ni en el Reglamento ninguna disposición específica, como también sucedía en los textos anteriores.

Pero esta carencia de normas nos obliga a preguntarnos por la calificación de tales rendimientos, planteándose la duda de si tales ayudas pueden ser consideradas como rendimientos del trabajo, de las actividades económicas o ganancias patrimoniales. Esta es la cuestión de que nos ocupamos en el siguiente apartado.

12. CORCUERA TORRES, A., “La exención de los deportistas...”, *op. cit.*, pág. 40.

VI. CALIFICACIÓN DE LAS AYUDAS COMO RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

Ni la Ley 35/2006 ni su Reglamento califican expresamente las ayudas que puedan percibir los deportistas (exentas o no exentas) como rendimientos del trabajo personal. Puede afirmarse que el legislador da por supuesto que esa es la calificación que corresponde a este tipo de ingresos vinculados al estudio, al esfuerzo y a la preparación personal. Es evidente que el deportista de alto nivel beneficiario de las ayudas no ejerce una actividad económica ni recibe por este concepto rentas de capital; ni tales ayudas tienen cabida en la categoría de ganancias patrimoniales a título gratuito. Por otra parte, es igualmente notorio que estos deportistas no mantienen ningún tipo de relación laboral con los organismos de los que reciben las ayudas; pero, como ahora veremos, esto no impide calificarlas como rendimientos del trabajo habida cuenta de la amplia formulación que lleva a cabo el legislador y de algunos de los tipos de ingresos que incluye entre los mismos.

No obstante, a nuestro juicio, hubiera sido preferible otorgarle expresamente aquella calificación dadas las particularidades del régimen de gravamen en el IRPF de las distintas clases de rentas; su correcta distinción no es irrelevante.

El artículo 13 del Real Decreto 971/2007 ordena la inclusión de los deportistas de alto nivel en la Seguridad Social, en cumplimiento del artículo 53.2.e) de la Ley del Deporte y la disposición adicional tercera del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social. Su apartado 2 dice:

“Los deportistas de alto nivel, mayores de dieciocho años, que, en razón de su actividad deportiva o de cualquier otra actividad profesional que realicen, no estén ya incluidos en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social, podrán solicitar su inclusión en el campo de aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de trabajadores por cuenta propia o autónomos, quedando afiliados al sistema y asimilados a la situación de alta, mediante la suscripción de un convenio especial con la Tesorería General de la Seguridad Social.”

Esta disposición reglamentaria no puede ser aducida para otorgar a los deportistas el carácter de contribuyentes que ejercen una actividad económica a su propio riesgo y contando para ello con una *“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*”, como dice el artículo 27 de la actual Ley del IRPF a la hora de delimitar las actividades empresariales y profesionales. En ese régimen de la Seguridad Social se dan también de alta personas que perciben auténticas rentas del trabajo de acuerdo con la calificación fiscal, como demuestra ya el artículo 7.b) de la Ley General, que prevé la inclusión en el sistema de los trabajadores por cuenta propia o autónomos *“sean o no titulares de empresas individuales o familiares.”*

La Dirección General de Tributos afrontó este asunto en la contestación dada a la consulta 1916-01, de 25 de octubre de 2001, sobre régimen general de tributación de los deportistas. Reproducimos los párrafos correspondientes dado el interés de su planteamiento.

“Uno. Si las rentas que los deportistas perciben de las Federaciones Nacionales Deportivas o de sus Federaciones Autonómicas por su participación con las selecciones nacionales o autonómicas, o en eventos organizados por las mismas, deben calificarse como rentas de trabajo. Tipo de retención aplicable.

El artículo 16.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre), define los rendimientos del trabajo como «todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas».

A efectos de lo anterior, debe tenerse en cuenta que para la Ley del impuesto (art. 25.1) constituyen actividades económicas aquéllas que suponen «por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios».

Evidentemente, la participación de los deportistas en las selecciones nacionales o en eventos organizados por las Federaciones no comporta por parte de aquéllos la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, sino que tal ordenación es desarrollada por las propias Federaciones.

Por tanto, de acuerdo con el artículo 16.1, procede calificar como rendimientos del trabajo las retribuciones percibidas por los deportistas por su participación en las selecciones nacionales o en eventos organizados por las Federaciones.

Respecto al tipo de retención aplicable, éste se determinará de acuerdo con el procedimiento general establecido en los artículos 77 y ss. del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE de 9 de febrero).”

Estos párrafos fueron reproducidos literalmente también en la contestación a la consulta 0064-02.

Puede comprobarse que esta explicación no está referida a los deportistas de alto nivel en particular, sino a los deportistas en general. Consiguientemente, no se limita a las ayudas económicas de formación deportiva sino a cualquier renta que perciban

de las Federaciones citadas por su participación en las selecciones o por las competiciones organizadas por aquellas. Pero, a nuestro juicio, resulta evidente que esos razonamientos se aplicarán también a las ayudas económicas para formación, sobre todo teniendo en cuenta que están conectadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes, las Federaciones y los Comités Olímpico y Paralímpico. El deportista de alto nivel tendrá que ajustarse a tales programas y no desarrollará en ningún caso, por este concepto una actividad económica en el sentido fiscal del término. Es cierto que no hay una relación laboral, pero estamos lejos de un posible rendimiento empresarial.

Además, no debe extrañar la calificación que otorga a esos ingresos la Dirección General de Tributos; basta pensar en el caso de las becas en las que no existe relación laboral alguna y sin embargo son declaradas expresamente rentas de trabajo en el artículo 17.2.h). Igual sucede, por seguir con los ejemplos con los rendimientos por impartir cursos o conferencias del apartado c), en los que estamos claramente ante encargos de prestaciones de servicios, o con las pensiones compensatorias entre cónyuges del apartado f) que traen causa del acuerdo de los mismos o de una decisión judicial. Es indiscutible que la ayuda percibida por el deportista procede de su trabajo personal y no tiene carácter de rendimiento de actividad económica, como dice el artículo 17.1 de la Ley.

Compartimos pues la interpretación de la Dirección General de Tributos, aunque como juristas hubiéramos preferido ver esa calificación expresamente reflejada en el texto legal o en el reglamentario, sobre todo si se tiene en cuenta que las dudas ya habían sido planteadas hacia tiempo ante la citada Dirección General.

Las contestaciones a las consultas citadas extienden su planteamiento y conclusiones también a las rentas percibidas de las Federaciones por los técnicos, entrenadores, médicos o preparadores físicos, siempre que su actividad se lleve a cabo en régimen de dependencia o bajo la organización de dichas Federaciones, no como servicios profesionales externos; y también a los árbitros, jueces y auxiliares técnicos.

Volviendo a la ayuda exenta, todo lo anterior significa que las cantidades percibidas por el deportista de alto nivel en la parte que superen 60.100 euros anuales deberán ser declaradas como rendimientos íntegros del trabajo, aplicando al rendimiento neto correspondiente la reducción sobre este tipo de rentas regulada en el artículo 20 de la Ley. Como tales rendimientos netos reducidos del trabajo se integrarán en la base imponible general del IRPF, sometidos a escala de gravamen progresiva.

VII. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

Primera.– Normas reguladoras de la exención

La Ley 35/2006, reguladora del IRPF, establece en su artículo 7.m) la exención de las ayudas recibidas por los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación del Consejo Superior de Deportes, establecidos en colaboración con las Federaciones Deportivas y el Comité Olímpico Español. El artículo 4 del Reglamento de dicha Ley, contenido en el Real Decreto 439/2007, fija la cuantía de las ayudas exentas en 60.100 euros anuales y exige que sean financiadas “*directa o indirectamente*” por dicho Consejo, la Asociación de Deportes Olímpicos o los Comités Olímpico y Paralímpico.

Propuesta.– Sería conveniente incluir en el texto legal regulador del IRPF una referencia expresa al Comité Paralímpico Español, que desde la modificación introducida en la Ley del Deporte por la Ley 50/1998 tiene las mismas naturaleza y funciones que el Comité Olímpico y disfruta de igual régimen tributario (§ 15).

Segunda.– Nuevo Real Decreto sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento

A efectos de determinar quiénes son deportistas de alto nivel (que serán los únicos beneficiarios de la exención) el Reglamento nos remite al Real Decreto 1467/1997. Pero recientemente esta disposición ha sido derogada y sustituida por el Real Decreto 971/2007 sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento.

Propuesta.– Hay pues que modificar la remisión normativa del artículo 4 del Reglamento del IRPF para citar la disposición actualmente vigente (§ 16).

Tercera.– Individualización de los deportistas de alto nivel como beneficiarios de la exención

Los artículos 6 de la Ley del Deporte y 2 del Real Decreto 971/2007 definen el deporte de alto nivel como aquel que es de interés del Estado básicamente por “*su función representativa de España en las pruebas o competiciones deportivas oficiales de carácter internacional*”. Este precepto reglamentario declara que serán calificados como tales deportistas quienes figuren en las resoluciones aprobadas por el Secretario de Estado-Presidente del Consejo Superior de Deportes, con la colaboración de las Federaciones y de las Comunidades Autónomas. Habrán de ser publicadas en el Boletín Oficial del Estado. Por tanto la individualización de los beneficiarios de las ayudas y de la consiguiente exención fiscal no presenta problemas específicos.

Cuarta.– Propuesta de extensión de la exención a los deportistas de alto rendimiento

El Real Decreto 971/2007 se refiere además a los deportistas de alto rendimiento, expresión que procede de la normativa citada de la Comunidad Autónoma de Andalucía y de la Ley Orgánica de Educación, que no encontramos en la Ley del Deporte ni en los textos reglamentarios sobre esta materia anteriores a este Real Decreto. El texto no ofrece una definición de este grupo sino una enumeración de las condiciones exigidas para su inclusión en el mismo.

Tomando en consideración tales condiciones o requisitos y su actual acceso a algunas de las medidas a favor de los deportistas de alto nivel estimamos que sería conveniente extender la exención fiscal a este nuevo grupo (con revisión de su cuantía) como eficaz medio de la protección del deporte amparada por la Constitución (§ 17).

Quinta.– Nacionalidad y residencia de los deportistas de alto nivel

Como es lógico, sólo podrán beneficiarse de la exención quienes sean contribuyentes por el IRPF. Normalmente serán residentes en España. No obstante hemos advertido que existen dos regímenes especiales a que pueden acogerse los deportistas: a) residentes que pueden adoptar la decisión de tributar por el IRNR y que, en consecuencia, no aplicarán la exención; b) no residentes que pueden adoptar la decisión de tributar por el IRPF y que, en consecuencia, podrán aplicarla. Ambos regímenes serán expuestos más adelante.

El Real Decreto 971/2007 es coherente y colabora con eficacia con la medida antielusiva del artículo 8.2 de la Ley reguladora del IRPF cuando niega en su artículo 3.3.a) el acceso a la calificación de deportista de alto nivel a quien sea residente en un paraíso fiscal. Debería extenderse esta prohibición a los deportistas de alto rendimiento aunque actualmente no puedan ser beneficiarios de la exención.

Sexta.– Organismos que financian las ayudas exentas

En cuanto a los organismos que pueden financiar las ayudas exentas el artículo 4.b) del Reglamento del IRPF enumera tan sólo al Consejo Superior de Deportes, la Asociación de Deportes Olímpicos, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español. Aunque el precepto comienza diciendo que esa financiación puede ser facilitada “*directa o indirectamente*”.

La doctrina ha formulado diversas críticas a esa limitación de dichos organismos. También nuestra opinión es contraria al planteamiento del texto reglamentario, que no parece obedecer a la letra ni al espíritu del artículo 7.m) de la Ley del IRPF. Una cosa es qué persona física o jurídica, pública o privada financie la ayuda y otra que ésta se ajuste a los programas establecidos por el Consejo Superior de Deportes; esta última es la única exigencia legal. Carece de sentido, a nuestro juicio, que el Reglamento obstaculice cualquier otra vía de financiación.

Por otra parte, también consideramos oportuno sentar una amplia interpretación de los términos “*directa o indirectamente*”. El caso objeto de la consulta a la Dirección General de Tributos número 0067-03 es paradigmático: si el Consejo Superior de Deportes financia programas de las Universidades es evidente que éstas no pueden beneficiarse de la exención por cuanto no son sujetos pasivos del IRPF. Pero tampoco debe ofrecer duda que puedan aplicar esa exención los deportistas a los que esas Universidades otorguen ayudas ajustadas a los programas de dicho Consejo; sería un supuesto típico de financiación indirecta.

Propuestas.– Este precepto reglamentario debería pues ser revisado tanto por lo que respecta a la delimitación de los organismos que pueden financiar las ayudas exentas como al alcance de la expresión “*directa o indirectamente*” en relación con la vía de financiación de dichas ayudas, admitiendo en particular que puedan ser otorgadas por personas o entidades privadas.

Proponemos además que las Comunidades Autónomas o sus organismos correspondientes aparezcan expresamente en la enumeración del artículo 4 del Reglamento, de manera que la exención pueda aplicarse sin problemas a becas como las examinadas de los Programas Élite y Salto convocadas por la Junta de Andalucía (§ 18).

Séptima.– Ayudas exentas. Propuesta de extensión de la exención a premios deportivos

Las ayudas exentas, al margen ahora de los organismos que las financian y otorgan, quedan estrictamente limitadas a aquellas que se ajustan a los programas establecidos por el Consejo Superior de Deportes con finalidad de formación y tecnificación deportivas. Si se trata de becas no ajustadas a tales programas sólo podrán disfrutar de exención si entran en el ámbito del artículo 7.j) de la Ley del IRPF. Finalmente, la exención no alcanza a los premios recibidos como consecuencia de conductas o éxitos deportivos.

Desde una perspectiva teórica, a la vista de los valores protegidos por la utilización extrafiscal de los tributos, no parecen existir obstáculos relevantes para que el legislador pudiera revisar su decisión incluyendo también los premios deportivos, junto con los literarios, artísticos y científicos y con los mismos requisitos que éstos (§ 19).

Octava.– Cuantía de la exención

El artículo 4 del Reglamento del IRPF actualmente vigente fija la cuantía máxima de la ayuda exenta en 60.100 euros anuales. Se ha duplicado así el importe máximo señalado por el anterior texto reglamentario, atendiendo, según parece, a la cuantía de las becas o ayudas otorgadas por la Asociación de Deportes Olímpicos (ADO). En la medida en que las ayudas excedan de esas cifras serán gravadas por el IRPF. El hecho de que sea determinada mediante disposición reglamentaria puede no implicar incumplimiento del principio de legalidad, puesto que la llamada reserva absoluta de ley sólo afecta al establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, conforme a una amplia interpretación que se viene haciendo de la misma.

Propuesta.– Al hacer la propuesta de extensión de este beneficio fiscal a los deportistas de alto rendimiento advertimos que convendría fijar la cuantía correspondiente atendiendo a los programas de formación (§ 20).

Novena.– Calificación de las ayudas como rendimientos del trabajo

Las normas de la Ley y del Reglamento del IRPF no califican expresamente las ayudas estudiadas como rendimientos del trabajo personal. Ambos textos parecen dar por supuesto que esta es la calificación que les corresponde y así lo ha confirmado la Dirección General de Tributos en sus respuestas a algunas consultas. Es cierto que entre beneficiario y concedente no hay una relación laboral. Pero eso sucede con algunas de las rentas estimadas por el legislador como procedentes del trabajo personal.

El hecho de que a efectos de la inclusión en el sistema de Seguridad Social los deportistas de alto nivel sean considerados como trabajadores por cuenta propia o autónomos no es obstáculo para aquella calificación fiscal, pues en este grupo se incluyen a personas que no ejercen actividades económicas propiamente dichas.

Propuesta.– No obstante lo anterior, sería preferible que la Ley o el Reglamento del IRPF llevaran a cabo la calificación expresa de las ayudas como rendimientos de trabajo personal, dado que si las cantidades percibidas exceden de la cuantía exenta deberán ser sometidas a tributación y esa calificación es fiscalmente relevante como es bien sabido (§ 21).

CAPÍTULO SEXTO

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS
FÍSICAS (III)**

**MUTUALIDAD DE PREVISIÓN SOCIAL DE DEPORTISTAS
PROFESIONALES**

I. INTRODUCCIÓN. CONSIDERACIONES SOBRE EL PLANTEAMIENTO DEL TRIBUNAL SUPREMO

En el capítulo cuarto hemos expuesto que según nuestro ordenamiento los ingresos de los deportistas no tienen carácter de rentas irregulares. Las sucesivas leyes reguladoras del IRPF y sus respectivos reglamentos han limitado el ámbito de esta calificación a los rendimientos obtenidos en un periodo de tiempo superior a uno o dos años. Ello motivó tras la aprobación de la Ley 44/1978 diversos conflictos entre Hacienda y algunos grupos de contribuyentes (principalmente, deportistas y pilotos civiles) que pretendían beneficiarse del tratamiento específico de las rentas irregulares en razón de que sólo obtenían sus ingresos durante un corto número de años de vida activa, con la consiguiente incidencia de la progresividad en las rentas de esos ejercicios, sometidas así a mayor carga fiscal que si hubieran logrado ingresos equivalentes repartidos a lo largo de más años. También vimos que el Tribunal Supremo se opuso a estas reclamaciones negando taxativamente que procediera en estos casos la aplicación del régimen de rentas irregulares. Y transcribimos la argumentación básica en tal sentido de la Sentencia de 21 de mayo de 1992, seguida de múltiples pronunciamientos que avalaban esa doctrina jurisprudencial.

Ahora que vamos a analizar las normas del IRPF relacionadas con la Mutualidad de Deportistas Profesionales debemos recordar el planteamiento del Tribunal Supremo frente al problema que le exponen los recurrentes: es cierto que “la progresividad de la tarifa de este Impuesto comporta un gravamen especialmente oneroso en aquellos casos donde se perciben elevadas retribuciones durante un corto número de años, en comparación con aquellos otros donde la retribución es menor a lo largo de un dilatado período de vida activa.” Pero el propio legislador ha encontrado un medio de atenuar el efecto negativo de la progresividad al admitir aportaciones a planes y fondos de pensiones que son deducibles de la base del IRPF. Así que, dice implícitamente el Tribunal, lo que debe hacer este tipo de contribuyentes es prever su situación económica futura de *vacas flacas*, aportando cantidades máximas a tales planes y fondos de pensiones en época de *vacas gordas*; conseguirá de este modo, además del ahorro, disminuir la incidencia de la progresividad y diferir el pago del IRPF.

Este razonamiento del Tribunal Supremo parece de una lógica aplastante. Pero no es así por dos motivos. El primero, porque su pronunciamiento se refiere a la aplicación de la Ley 44/1978, que inicialmente no admitía ese tipo de deducciones en la base

imponible; hubo que esperar casi una década para que entrara en vigor la Ley 8/1987, reguladora de los Planes y Fondos de Pensiones. El segundo, porque cuando a partir de 1988 se permite la deducción en la base de las aportaciones a dichos Planes y Fondos con el consiguiente aplazamiento del pago del tributo, no hay ningún régimen específico para los deportistas (que sólo podrá aplicarse a partir de 2000, como ahora veremos) ni en general para los grupos de contribuyentes que acumulan rentas durante un reducido número de años, de modo que sus aportaciones deducibles tienen los mismos límites que las de cualquier otro contribuyente. Así que dicha Ley 8/1987 no soluciona los problemas concretos de esta clase de rentas irregulares a las que el legislador negó desde el primer momento esta calificación.

No obstante el planteamiento de la Sentencia comentada de 21 de mayo de 1992 y de las posteriores que mantuvieron esta doctrina, tuvo la virtud de abrir una posible vía para matizar el efecto de la progresividad en el caso estudiado, al tiempo que se favorecía el ahorro canalizado por los instrumentos financieros de previsión, que ha sido un objetivo claro de las normas del IRPF durante los últimos veinte años. Ante los temores, cada día más justificados, de que el sistema público de pensiones no pueda garantizar un determinado nivel de prestaciones, que los propios ciudadanos tendrán que ocuparse de completar mediante el ahorro destinado a sistemas privados de previsión social con el incentivo de la protección fiscal. Todo podía reducirse a una significativa elevación de la cuantía de las aportaciones deducibles para algunos colectivos de contribuyentes (como se ha venido haciendo en función de la edad) atendiendo a la irregularidad en el tiempo de sus ingresos.

Esta solución no atrajo al legislador. Ya hemos dicho antes que la enumeración o selección de esos grupos de contribuyentes beneficiarios de regímenes específicos, respetuosos con los principios constitucionales de justicia tributaria, que moderen la carga que soportan a causa de la progresividad es una cuestión muy compleja en la que, además aparecen con facilidad reivindicaciones inesperadas. Así que durante años no se adoptó ninguna disposición en este ámbito, manteniendo solamente una elevación continua de la cuantía de las aportaciones deducibles en función de la edad a partir de los cincuenta años, que, como puede comprenderse, no podía implicar ningún beneficio fiscal para los deportistas ni para las demás profesiones cuyas aptitudes se vinculan a la juventud o, en todo caso, a edades inferiores a la indicada.

II. HITOS DEL CAMINO HACIA EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS APORTACIONES DE LOS DEPORTISTAS A LA MUTUALIDAD

1. Algunas propuestas. Informe de la Comisión constituida para el estudio de la fiscalidad del deporte

Según relata el *Informe Anual* de 2000 de la Mutualidad de Deportistas Profesionales, constituida a finales de ese mismo año, se presentaron reiteradas reivindicaciones ante los organismos responsables del deporte para que se tuvieran en cuenta las especiales características de su vida laboral a efectos de la oportuna regulación fiscal y de los mecanismos de ahorro; no se obtuvo respuesta positiva. Y en 1998 diversas asociaciones de deportistas profesionales elaboraron un documento, al que no hemos tenido acceso, remitido a la Secretaría de Estado para el Deporte en junio de ese año, en el que se exponían las razones que justificaban el tratamiento específico reclamado. La primera de ellas era que “tienen una vida profesional media muy breve, con una duración óptima aproximada de siete años.” Llegaban, entre otras, a la siguiente conclusión:

“Conveniencia de establecer planes de pensiones especiales para Deportistas en los que se aumenten los topes para las aportaciones sujetas a deducción, y en los que se establezca la posibilidad de rescate, acortando el tiempo de permanencia obligatoria en el mismo, hasta que deje de percibir ingresos como consecuencia de la finalización de su vida deportiva.”

Este documento insistía en la adopción de otras medidas fiscales, como ya hemos tenido ocasión de ver; en particular, aparte de referirse al tratamiento de las becas, recuérdese que solicitaba la calificación como rentas irregulares de los ingresos de los deportistas. Pero las múltiples gestiones ante la Administración y diversos Grupos Parlamentarios dieron por fin un primer fruto sólo en relación con la propuesta que acabamos de transcribir: la inclusión de la disposición adicional vigésimo sexta en la Ley 55/1999, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social por la que se encargaba al Gobierno el estudio de sistemas de previsión social complementarios de dichos deportistas y de la posible creación de una mutualidad específica. Luego veremos esta disposición adicional al ocuparnos de la creación de la Mutualidad de Deportistas Profesionales.

Ya hemos explicado que en junio de 1998 se elaboró el *Informe de la Comisión constituida para el estudio de la fiscalidad del deporte*. Una de las cuestiones especialmente tratadas era precisamente la posible elevación de las aportaciones de los deportistas a los planes y fondos de pensiones, manteniendo, claro está, el régimen previsto en la normativa del IRPF. Pero dicha Comisión adoptó una decidida posición crítica ante esta propuesta, como expresa la conclusión general sobre el tema:

“De la constatación de las aportaciones efectuadas por los deportistas a planes y fondos de pensiones según la documentación aportada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se pone de manifiesto que la pretensión de elevar el límite máximo de las aportaciones deducibles por el colectivo de los deportistas no se corresponde con la realidad práctica de las aportaciones que realizan, en cuanto que las aportaciones medias de este colectivo distan mucho de las máximas reconocidas por la legislación vigente. Por otra parte, y al igual que se apuntaba en relación con las rentas irregulares, no se trata de una particularidad específica del colectivo de los deportistas que justifique un tratamiento diferenciado respecto de los mismos, por lo que esta medida podría suponer una fuente continua de agravios y discriminaciones con otros sectores que demandarían una medida similar.”¹

En cambio, como luego veremos, la Comisión no se opuso a que estos contribuyentes pudieran disponer anticipadamente de sus derechos consolidados sin pérdida de los beneficios fiscales.

Algunos autores reclamaron en cambio por esas fechas un régimen especial para las aportaciones de los deportistas a mutualidades y planes de pensiones. Este es el caso de CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES. En el momento en que escriben su mono-

1. Este tema está tratado en las páginas 36 y siguientes. La conclusión transcrita aparece en las páginas 92-93. La Comisión contó, en efecto, con estadísticas aportadas por la citada Agencia Estatal. De su breve exposición sobre las mismas consideramos de interés los siguientes párrafos de las páginas 36-37: “Las estadísticas disponibles no proporcionan el dato del número de declarantes del impuesto que se ha practicado la reducción máxima permitida.

Sin embargo sí se disponen datos de muestreo correspondiente a los ejercicios 1993 y 1994 que reflejan que tan sólo un 0.2% de total de declarantes o un 3,6% aproximadamente del total de declarantes que aplica esta reducción en la base imponible, efectúan aportaciones por el límite máximo que se prevé en la legislación. Esta reducción máxima es de 750.000 pesetas para 1994 y 1995 y de 1.000.000 pesetas para 1996. Para 1998 se ha incrementado a 1.100.000 pesetas. Tampoco de las estadísticas disponibles se puede apreciar las aportaciones medias que realizan los deportistas a los planes y fondos de pensiones ya que los datos de que dispone la Administración Tributaria son datos globales correspondientes al total de declarantes de este impuesto.

Los únicos datos estadísticos de los que ha dispuesto la Comisión se refieren a jugadores y entrenadores de tenis y golf y a los jugadores de fútbol de primera división. De los datos disponibles correspondientes a las aportaciones a planes y fondos de pensiones en las declaraciones de 1996 se pueden extraer las siguientes conclusiones. En España son declarantes del impuesto sobre la renta por rendimientos derivados del trabajo personal como jugadores y entrenadores de tenis y de golf un total de 190 y como jugadores de fútbol de primera división un total de 266 declarantes del impuesto. Respecto de los jugadores y entrenadores de tenis y golf, sólo 23, es decir un 12% del total, han practicado reducciones en la base imponible por las aportaciones a planes y fondos de pensiones; la media de la cuantía deducida en la base imponible regular del impuesto asciende a 356.743 pesetas. Respecto a los jugadores de fútbol de primera división sólo 49 realizaron aportaciones a planes y fondos de pensiones, siendo la cuantía media deducida en la base imponible de 746.068 pesetas”.

gráfica, 1999, el límite máximo de esas aportaciones, de aplicación general, deducible de la base imponible ascendía a 1.100.000 pesetas, lo cual, comentan en la página 260, “hace muy difícil que los deportistas, dado su sistema retributivo (obtienen elevadas rentas en un corto espacio de tiempo) puedan utilizar con eficacia acomodada a su trayectoria económica vital esta vía como fórmula de ahorro ante el futuro. Esta dificultad afecta especialmente a aquellos deportistas que perciben rentas que cuantitativamente podemos calificar como medias, pues cuando terminan su carrera deportiva se encuentran con cantidades de ahorro muy bajas.” Evidentemente, esto es así; para evitarlo hacen la propuesta siguiente:

“Como consecuencia de lo anterior, se sugiere la modificación de las Leyes y Fondos de Pensiones y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a los efectos de que los deportistas puedan aportar a los sistemas de ahorro citados, y por lo tanto reducir su base imponible en cantidades superiores a las actuales con el límite ineludible de que tal cantidad no supere en ningún caso el 20 de sus rendimientos de trabajo y/o actividades profesionales, incluidas las imputaciones de rentas de las sociedades de transparencia fiscal. No les sería por ello aplicable el límite cuantitativo de 1.100.000 pesetas existente hoy día. Complementariamente también debería modificarse para los deportistas el momento previsto para disfrutar de las percepciones de los planes de pensiones, fijado a partir de la edad legal de jubilación (65 años), de manera que pudieran ser beneficiarios desde que se retiraran de la práctica del deporte profesional, salvo que, lógicamente, obtuvieran rentas de otro tipo.”²

2. El informe sobre el Deporte Español ante el siglo XXI

Por su parte, la Secretaría de Estado para el Deporte del Ministerio de Educación y Cultura, en colaboración con el Consejo Superior de Deportes, terminó en febrero de 2000 *El Deporte Español ante el siglo XXI*, que ya hemos citado y comentado en los capítulos anteriores. Aunque se ocupa con cierta amplitud de los asuntos fiscales, apenas presta atención a la posible creación de una mutualidad específica, pues sólo habla en términos generales de la conveniencia de promover el ahorro y los sistemas de previsión social de los deportistas, sin vincular además estos objetivos con el hecho de que sus ingresos no sean considerados rentas irregulares, como hizo el Tribunal Supremo, y ello a pesar del claro análisis que hace de este último tema, según quedó expuesto. En el capítulo 5 sobre los agentes del deporte y, en particular, la formación e inserción social del deportista este Informe se limita a decir:

“En este mismo ámbito se sitúan los mecanismos de ahorro y los sistemas de previsión específicos para este colectivo, que permitan una capitalización de los ingresos económicos que permitan a los deportistas hacer frente a la vida futura al margen de la actividad deportiva.”³

2. CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., *Los Impuestos del Deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999, págs. 260-261.
3. Consejo Superior de Deportes, *El Deporte Español ante el Siglo XXI*, Ministerio de Educación y Cultura, Madrid, 2000, pág. 161. El párrafo que se transcribe a continuación está en pág. 163.

Y en las propuestas que formula en el capítulo 6 sólo encontramos la siguiente, dentro de las políticas de apoyo al deportista:

“Desarrollar un sistema que incentive el ahorro de los deportistas en su vida activa, como forma de previsión, frente a las necesidades sociales y como mecanismo de reincorporación a la sociedad.”

Un año más tarde la nueva Mutualidad de Deportistas Profesionales encontraría una primera acogida en la Ley 6/2000. El ordenamiento ha sido sensible a la importancia y significación social del deporte y ha concedido este régimen específico, del que hasta el momento actual sólo disfrutaban los deportistas profesionales y de alto nivel según se expone en los apartados siguientes.

3. El informe del Senado sobre la situación de los deportistas al finalizar su carrera deportiva

Durante el proceso de elaboración del nuevo texto regulador del IRPF, la Ley 35/2006, hubo varios momentos en que se temió la desaparición de este régimen o al menos un estancamiento e incluso una importante reducción de la cuantía de las aportaciones deducibles. Las propias Cortes Generales habían provocado ya esa sensación en enero de 2004 como consecuencia del contenido del *Informe sobre la situación de los deportistas al finalizar su carrera deportiva*, elaborado por una comisión especial del Senado.

El título de este Informe, el hecho de que apareciera cuando ya se tenía alguna experiencia de la aplicación de la novedad introducida por la Ley 6/2000 y la importancia del régimen específico de las aportaciones de los deportistas a su mutualidad como único camino para disminuir la incidencia de la progresividad durante los años de su actividad deportiva hacían confiar en que se plantearía directamente ese asunto. Pero no fue así. Las breves páginas redactadas por esa comisión evitaron enfrentarse con este problema y se limitaron a la advertencia de que la medida comentada, sobre la que no hacían estudio alguno ni ofrecían datos ni formulaban propuestas, debía ser completada con otras disposiciones tributarias. En el Informe sólo aparece el siguiente párrafo:

“Las medidas de carácter fiscal y de previsión extienden normalmente su vigencia al período originario o prorrogado durante el que se tiene la condición de deportista de alto nivel. Sin perjuicio de mantener o incluso mejorar los requisitos de afiliación y cobertura, sería recomendable incluir en la legislación específica una extensión automática de los beneficios derivados de la Ley al período de integración en una organización pública o privada, sin quiebras en la regulación jurídica que impedirían una continuidad de los efectos de esa normativa específica, mencionada en el Real Decreto 1467/1997. La perspectiva tributaria plantea problemas más complejos, aunque sin duda la cuestión del tratamiento fiscal de las rentas derivadas de la práctica del deporte de alto nivel o profesional no debe limitarse a políticas de reducción de la sobreimposición derivada del escaso plazo de generación de rentas.

Es imprescindible también considerar una normativa tributaria que amparase las ayudas de la iniciativa privada en un régimen paralelo al de las actividades privadas o públicas de interés general. Las políticas por tanto deben plantearse tanto desde la perspectiva del ingreso del deportista como del gasto de la institución que facilita fondos para la financiación de programas de excelencia deportiva o, en algunos casos, profesionales.”⁴

A pesar de las referencias al deporte profesional, conviene recordar que este Informe atiende ante todo a los deportistas de alto nivel; las referencias a los mismos en la Ley Orgánica de Educación y la exposición de su régimen conforme al Real Decreto 1467/1997 es parte importante de su contenido. Además, se centra en los problemas de formación y educación así como en la integración social y laboral tras su carrera deportiva. Los redactores conocen sin duda las medidas fiscales y la cuestión básica de “la sobreimposición derivada del escaso plazo de generación de las rentas”, como dice el párrafo transcrito. Pero no han considerado tales asuntos dignos de su atención. De manera que en la amplia relación de medidas que se proponen al final del Informe no aparece ni una sola de carácter fiscal.

Nada tiene pues de extraño que se interprete este silencio como una minusvaloración de los instrumentos fiscales. No hay coherencia entre el título del Informe y la falta de análisis y propuestas en relación con el régimen especial de las aportaciones de los deportistas a la mutualidad y de las prestaciones recibidas de la misma; y tal falta de coherencia es aún más llamativa si se tiene en cuenta que esta comisión especial del Senado, creada en el 2000 por unanimidad de los grupos parlamentarios, comenzó sus trabajos en octubre de este año y sus reuniones y comparencias en abril de 2001, cuando acababa de entrar en vigor la modificación introducida por la Ley 6/2000. Dicha comisión extendió sus sesiones nada menos que hasta octubre de 2003, periodo en que comparecieron muchos destacados deportistas, dirigentes del deporte nacional y autonómico, psicólogos, empresarios y universitarios, viajó a doce Comunidades Autónomas y a Bruselas, se informó sobre la situación del Deporte en diversos países de la Unión Europea; el escueto resultado de su larga tarea fue presentado con satisfacción de sus autores; dos años después de la presentación del Informe, en abril de 2006, los grupos parlamentarios instaron al Gobierno para que cumplieran con celeridad sus recomendaciones⁵. Pero el silencio sobre el régimen del ahorro destinado a la previsión social por parte de contribuyentes que concentran sus ingresos en un reducido número de años es una laguna de este Informe que no deseca el entusiasmo político.

4. Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, VII Legislatura, Serie 1, núm. 803, 21 de enero de 2004, págs. 1 y siguientes.

5. *Moción de los Grupos Parlamentarios Popular en el Senado, Socialista, Catalán en el Senado de Convergència y Unió, Entesa Catalana de Progrés, de Senadores Nacionalistas Vascos, de Senadores de Coalición Canaria y Mixto, por la que se insta al Gobierno a dar celeridad al cumplimiento de las recomendaciones emanadas de la comisión especial sobre la situación de los deportistas al finalizar su carrera deportiva (S. 662/000116)*, Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, VII Legislatura, núm. 77, de 4 de abril de 2006, día de la sesión en que dicha moción fue aprobada por asentimiento.

III. MANTENIMIENTO DEL RÉGIMEN ESPECIAL EN LA LEY 35/2006. CAMBIO DE PLANTEAMIENTO DEL LEGISLADOR

Un trabajo de GOROSPE OVIEDO tiene un título muy significativo: “Tributación de las aportaciones realizadas a la Mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales: ¿una desgravación fiscal con los días contados?”⁶ El autor explica con brevedad la razón de este temor, tras recordar la innegable mejora del tratamiento tributario de los planes de pensiones y mutualidades de previsión social durante los años anteriores:

“Sin embargo, hay quienes dudan de la virtualidad que un régimen fiscal más beneficioso tenga para dirigir el ahorro hacia este tipo de productos en la mayoría de la población, apuntando que sólo incide en las rentas más elevadas. En tal sentido, las declaraciones a finales de 2004 del Secretario de Estado de Economía y Hacienda, y del propio Ministro sobre la posibilidad de disminuir e, incluso, suprimir las desgravaciones fiscales para no condicionar el ahorro de los ciudadanos han impulsado el debate de la fiscalidad de los planes y fondos de pensiones. En la balanza argumental pesa la pérdida recaudatoria que el último año han supuesto la reducción por planes de pensiones y mutualidades de previsión social (1.356 millones de euros), y la deducción por vivienda habitual (3.076 millones de euros). La propuesta incluye, como es lógico, una disminución de los tipos de gravamen, al tiempo que se reduce el número de tramos de la tarifa. Incluso se ha barajado la posibilidad de fijar un tipo único del 30%, y, para evitar el incremento de tributación en los tramos más bajos de renta, un aumento del mínimo vital de los 3.400 euros actuales a 12.000 euros.”

Efectivamente la Ley 35/2006 ha llevado a cabo una elevación del mínimo personal y familiar aunque no de tal cuantía (pues sólo supera los 12.000 euros cuando se computa la reducción correspondiente al tercer hijo) y una importante disminución de las cantidades que pueden reducirse de la base imponible por aportaciones a los sistemas de previsión social (que sólo afecta significativamente a los contribuyentes mayores de 50 años). Pero, como ahora veremos, no perjudica a las aportaciones de los deportistas a la mutualidad de previsión social. De manera que por lo que se refiere al ámbito del deporte esos temores no se han cumplido sino todo lo contrario: parece que se ha invertido el planteamiento tradicional del legislador.

6. *Revista Jurídica del Deporte*, Consejo Superior de Deportes, núm. 13, 2005, págs. 471 y siguientes. El párrafo que se transcribe a continuación está en la pág. 472.

Ya hemos explicado que se venía negando cualquier tratamiento como renta irregular a la percibida por los deportistas y que, a pesar de las consideraciones del Tribunal Supremo, éstos no podían beneficiarse especialmente del régimen de los planes y fondos de pensiones, viéndose obligados a aplicar reglas generales que sólo discriminaban a favor de los contribuyentes de mayor edad, que, evidentemente, no eran los deportistas. Ahora, con la nueva Ley del IRPF, las servidumbres recaudatorias (escondidas tras argumentos sobre la neutralidad y la justicia fiscal) han llevado a recortar drásticamente las aportaciones deducibles de las personas mayores de 50 años, pero se respetan y elevan las aportaciones deducibles de los deportistas. Esto último nos parece acertado, pues dado que se sigue negando a sus ingresos el carácter de renta irregular es una vía conveniente de frenar la incidencia de la progresividad, al tiempo que se favorecen estos mecanismos de ahorro; lo primero, en cambio, es a nuestro juicio una decisión inconveniente, ya que son las personas que superan ese límite de edad, acercándose a la jubilación, las que más necesitan dotar suficientemente sus planes y fondos de pensiones y las que durante menos tiempo van a diferir el pago del tributo. Los argumentos de justicia fiscal con que se ha pretendido justificar esta medida (que en nuestra opinión es estrictamente recaudatoria), aduciendo que sólo las rentas más elevadas se beneficiaban de la normativa anterior, no nos convencen; reflejan una verdad matemática elemental equivalente a la afirmación de que las tarifas progresivas benefician a las rentas más bajas. Lograr progresividad a costa de ese ahorro en la situación de los sistemas públicos de previsión social no nos resulta una política fiscal convincente.

Pero volvamos al deporte, que es el objeto de nuestro estudio. Ha de reconocerse que el legislador, como gran hacedor de esa política fiscal, ha escrito un renglón derecho sobre el tratamiento de los ingresos de los deportistas en una plana de renglones torcidos sobre el régimen de las aportaciones a planes y fondos de pensiones y de las futuras prestaciones recibidas tras la jubilación. Nos referimos, claro está, al régimen de sus aportaciones a la mutualidad de previsión social que analizamos a continuación.

IV. DISPOSICIONES VIGENTES

La disposición adicional undécima de la Ley 35/2006 establece un régimen específico de las aportaciones que puedan hacer a su mutualidad de previsión social los deportistas profesionales y de alto nivel, así como de la posible disposición por parte de sus beneficiarios de los derechos consolidados y de las prestaciones satisfechas finalmente por la misma. La exposición de motivos guarda silencio sobre el tema. Sólo hace un breve comentario circunstancial al resumir el contenido de la Ley sobre el bloque de disposiciones adicionales, finales y transitorias, que alcanza gran extensión, cuando dice que con ellas se pretende respetar *“las expectativas anteriormente mencionadas de quienes adquirieron determinados compromisos de inversión en el ámbito de la legislación anterior.”*

Pero es evidente que tal explicación no es aplicable al caso, como demuestra el alcance de las modificaciones que ha hecho este mismo legislador en el régimen general de los fondos de pensiones. El hecho de que la Ley 35/2006 haya mantenido un tratamiento específico aplicable a los deportistas hay que vincularlo a la valoración social del deporte y, ciertamente, a su declaración general de protección de los planes de pensiones complementarios del sistema básico de la Seguridad Social, con el fin de que los beneficiarios puedan obtener *“una prestación que permita la aproximación de sus rentas al último salario percibido durante su vida laboral”*, objetivo especialmente problemático cuando se trata de deportistas profesionales y de alto nivel no ya por la elevada cuantía que pueden alcanzar sus ingresos sino por la brevedad relativa del período de vida en que pueden realizar esa actividad.

Dada la amplitud de esta norma iremos transcribiendo sus distintos apartados al hilo de los comentarios sobre su contenido.

El Reglamento de dicha Ley, aprobado por el Real Decreto 439/2007, no hace ninguna referencia ni desarrollo alguno de dicha disposición adicional. Tampoco ha sido objeto, hasta el momento, de ninguna norma posterior legal ni reglamentaria. De manera que ese es el único precepto en que encontramos ese régimen especial, al que se atiene por tanto nuestro análisis.

ALONSO MURILLO hace una observación de interés:

Disposiciones vigentes

“Alguna consideración merece la decisión legislativa sobre el sistema de previsión social utilizado, dentro de las posibilidades existentes. Siguiendo lo anticipado por la Disposición Adicional vigésima de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, el legislador ha decidido articular la previsión social en el ejercicio profesionalizado de la actividad deportiva a través de una mutualidad y no a través de un plan de pensiones. Y, sin embargo, la articulación de la previsión social del ejercicio profesionalizado del deporte a través de un plan de pensiones hubiera sido también posible e incluso deseable, abriendo la alternativa de utilizar una mutualidad de previsión social o un plan de pensiones específico, del mismo modo que sucede para la previsión social de las personas con un grado de minusvalía no inferior al 65 por 100. Al fin y al cabo, como se declaró en la Proposición no de Ley en desarrollo de la Recomendación número 14 del Pacto de Toledo, *«el objetivo que debe perseguir el Estado es primar fiscalmente la finalidad de la previsión social y no el vehículo en que se instrumenta para su financiación. Tanto en los sistemas de previsión social colectivos, como en los individuales, lo que deberían establecerse son los requisitos que debe reunir el contrato o el plan para poder acceder a un mejor tratamiento fiscal. La forma en que se instrumente dicho sistema debe permitir la máxima neutralidad desde el punto de vista fiscal, cualquiera que sea el instrumento que se utilice, Plan de Pensiones, Seguro o Mutualidad»*⁷.

No obstante la corrección de esta advertencia general, nos parece un hecho positivo la constitución de la Mutualidad de Deportistas Profesionales y la canalización a través de la misma de este sistema de ahorro previsión fiscalmente protegido dadas sus especialidades y la confianza que ha inspirado entre los deportistas.

7. ALONSO MURILLO, F., “Las aportaciones y prestaciones de la mutualidad de deportistas en el IRPF”, *Revista de Información Fiscal*, núm. 43, 2001, págs. 33 y siguientes. El párrafo transcrito está en pág. 35.

V. ANTECEDENTES NORMATIVOS

Este régimen de la mutualidad social de deportistas profesionales se incorporó a nuestro ordenamiento por mandato de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, que aprobó medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa; entró en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, es decir, el 15 de diciembre de ese mismo año, lo que significó que los beneficiarios de la nueva norma pudieran hacer tales aportaciones en el 2000, dado que el IRPF se devenga el 31 de diciembre como regla general.

1. Creación de la mutualidad de deportistas profesionales

Por supuesto, el régimen especial que estudiamos exigía la creación previa de esta mutualidad. El camino seguido ha sido explicado en un acertado resumen por el *Plan General de Deporte* de Andalucía, ya citado. Tras una breve referencia al tratamiento fiscal de las percepciones de los deportistas (rentas exentas e irregulares), que suponen para los mismos “ventajas inmediatas”, defiende esta línea de protección abierta por la Ley 6/2000 que permite a sus beneficiarios “pensar en el futuro”. Y dice:

“Este rumbo complementario ha tratado de ser abordado en lo que podría identificarse como un largo proceso iniciado con la publicación de la Disposición Adicional Vigésima Sexta de la Ley de Medidas Fiscales, administrativas y del Orden Social del año 2000, que estableció lo siguiente: «(...) Se insta al Gobierno a estudiar, en el plazo de seis meses, la adecuación de los sistemas de previsión social complementarios a los deportistas profesionales, incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1006/1985, por el que se regula la relación laboral especial de deportistas profesionales, así como los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1467/1997, sobre deportistas de alto nivel, a las características de la actividad deportiva. En dicho estudio se abordarán, entre otros aspectos referidos a la constitución de una mutualidad específica, así como los límites de aportación y las contingencias que habilitan el cobro de la prestación (...)»

Este estudio se efectuó en el primer trimestre del año 2000 y fue asumido por el Gobierno y por las Asociaciones Profesionales de Deportistas Profesionales mediante un convenio específico firmado en marzo de 2000.

Como consecuencia de esto se inicia a partir de junio de 2000 la creación de la Mutualidad de Deportistas Profesionales, Mutualidad de Previsión Social a Prima Fija cuyo reconocimiento formal por el Ministerio de Economía se produce en diciembre de 2000 y que es la llamada a asumir y capitalizar las aportaciones de los deportistas en cuestión y a otorgar unas prestaciones compatibles con las procedentes del sistema de seguridad social pública y que, en sintonía con lo previsto en la Disposición Adicional 26 de la Ley de Medidas, deben ser adaptadas a la práctica deportiva, motivo que justifica que el hecho causante se desplace –con carácter general– al momento de causar baja en la condición de deportista.

El verdadero incentivo de esta medida estaba condicionado a los límites económicos de la aportación y a su compatibilidad con el sistema de aportaciones generales que la legislación de renta concede al resto de los españoles en el seno de los seguros y los fondos de pensiones.

En todo caso ésta parecía, en principio, una vía correcta, ya que supone un camino intermedio entre la necesidad de encontrar soluciones fiscalmente acertadas para el tratamiento de estas rentas y el hacerlo dentro del sistema tributario convencional sin producir directamente el señalamiento de una condición específica de tributación referida al tipo.

El desarrollo de las condiciones a las que van a adaptarse las aportaciones se produce en la tramitación parlamentaria, como proyecto de Ley, del Real Decreto Ley en materia de ahorro familiar y se plasma en la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban Medidas Fiscales Urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa y, más concretamente en el artículo 13 de la misma."

Sobre las normas citadas en los párrafos transcritos conviene aclarar que la primera de ellas es la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, o *Ley de Acompañamiento* de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2000; y el Real Decreto Ley tramitado como proyecto de ley conforme a la previsión constitucional (artículo 186.3) es el número 3/2000, de 23 de junio, sobre medidas de política económica en relación con el estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. Este Real Decreto Ley no hacía ninguna referencia al nuevo régimen de los deportistas profesionales; pero en la tramitación parlamentaria que lo convirtió en Ley 6/2000 se incluyó por vía de enmienda del Grupo Parlamentario Popular en el Senado su artículo 13, que comentamos a continuación. Al estudio citado en el texto hubiera sido conveniente añadir el documento elaborado en 1998 por un grupo de Asociaciones de Deportistas Profesionales, al que ya nos hemos referido, que serían los socios protectores de la mutualidad finalmente creada: las Asociaciones de Futbolistas Españoles (AFE, la de mayor peso tanto por el número de mutualistas como por la cuantía total de sus aportaciones), Ciclistas Profesionales (ACP), Atletas del Equipo Nacional de Atletis-

mo (AENA), Baloncestistas Profesionales (ABP), Jugadores de Balonmano (ABM) y Jugadores de Fútbol Sala (AJFS); a ellas se unió más tarde la Asociación de Pelotaris Profesionales de Mano.

Se llegó así a la constitución de la nueva entidad en julio de 2000, bajo el nombre de *Mutualidad de Deportistas Profesionales, Mutualidad de Previsión Social a Prima Fija*, a la que se concedió la oportuna autorización administrativa por parte de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones mediante la Orden Ministerial de 14 de diciembre de 2000, con la consiguiente inscripción en el Registro Administrativo de Entidades Aseguradoras previsto en el artículo 74 de la Ley 30/1995 de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados. La exposición y análisis de las disposiciones que regulan esta mutualidad y sus actividades no es objeto de nuestro estudio⁸. Consideramos de interés estos párrafos de la introducción del trabajo de BARRIOS BAUDOR:

“Especial interés ha de merecer el conocimiento de la Mutualidad tras la genérica inclusión de los deportistas profesionales encuadrados en el ámbito de aplicación del RD 1006/1989, de 26 de junio, en el Régimen General de la Seguridad Social. Principalmente porque, frente a lo que pudiera pensarse, dicha inclusión, llevada a cabo por el RD 287/2003, de 7 de marzo, en absoluto limita la actividad de la Mutualidad de los Deportistas Profesionales. Nótese que, en tanto Mutualidad de Previsión Social, la Mutualidad de los Deportistas Profesionales aparece configurada como una entidad aseguradora cuya actividad aseguradora resulta por completo complementaria a la acción protectora del sistema público de Seguridad Social. De hecho, desde el inicio de su actividad en el año 2000 y como no podía ser de otra manera, la condición de mutualista ha convivido pacíficamente con la de afiliado al sistema de Seguridad Social por parte de determinados deportistas profesionales (futbolistas, ciclistas, jugadores de baloncesto y de balonmano obligatoriamente incluidos en el Régimen General de la Seguridad Social en virtud de norma específica) o de alto nivel (voluntariamente incluidos en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos mediante la suscripción de un Convenio Especial con la Tesorería General de la Seguridad Social).”

Insiste pues más adelante en el carácter complementario de esta mutualidad, que en ningún caso puede ser considerada como sustitutiva de la Seguridad Social (de modo que el nivel de protección y las prestaciones no tienen que ser equivalentes) ni como instrumento de previsión de carácter empresarial, sino como entidad aseguradora en el ámbito normativo de ordenación del seguro privado.

8. Como una primera aproximación al tema pueden consultarse los siguientes trabajos: el estudio de ALONSO MURILLO, F., “Las aportaciones y prestaciones...”, *op. cit.*; la monografía de CORDERO SAAVEDRA, L., *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág., que dedica un apartado a este tema en págs. 362 y siguientes; CHICO DE LA CÁMARA, P., “Principales novedades que introduce la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de Reforma Parcial del IRPF, en la fiscalidad de los deportistas”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, 2003, núm. 9, págs. 30 y siguientes; GOROSPE OVIEDO, J. I., “Tributación de las aportaciones realizadas...”, *op. cit.*, págs. 33 y siguientes; PALOMAR OLMEDA, A., *El régimen jurídico del deportista*, Bosch, Barcelona, 2001, págs. 188 y siguientes; y BARRIOS BAUDOR, G. L., “La Mutualidad de deportistas profesionales: a modo de simple nota informativa”, *Revista Jurídica del Deporte y Entretenimiento*, número 12, 2004, págs. 531 y siguientes, en el que se ocupa de la génesis de la misma y su régimen jurídico. El párrafo que se transcribe a continuación está en las págs. 531-532.

Se trata en efecto de una mutualidad que en el momento de su constitución estaba sometida a la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados y, en consecuencia, al texto reglamentario específico previsto en la misma, el Reglamento de Mutualidades de Previsión Social que fue aprobado por el Real Decreto 1430/2002, de 27 de diciembre. Las modificaciones posteriores llevadas a cabo en este ámbito normativo y la aprobación del Texto Refundido de la citada Ley por obra del Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre (que se refiere a estas mutualidades en sus artículos 64 y siguientes), parecen requerir una amplia actualización de este Reglamento o la aprobación de un nuevo texto, presentando la potestad reglamentaria en este campo la particularidad de que su ejercicio exige audiencia previa de la Junta Consultiva de Seguros y Fondos de Pensiones.

Actualmente ese Reglamento es el vigente y por tanto acudimos al mismo para resumir que las mutualidades de previsión social son entidades aseguradoras privadas, sin ánimo de lucro, que facilitan a sus mutualistas seguros voluntarios complementarios del sistema obligatorio de la Seguridad Social, en relación con riesgos que pueden acaecer sobre las personas o sobre las cosas (en el caso que estudiamos se cubren contingencias personales). Pueden ser mutualidades de prima única, que exigen una prima única pagadera al comienzo del periodo de riesgo, habitualmente anual o inferior al año, o de prima variable, que prestan cobertura por cuenta común, financiada mediante el cobro de derramas con posterioridad a los siniestros. Los Estatutos de la Mutualidad de Deportistas Profesionales, Mutualidad de Previsión Social a Prima Fija, a los que nos remitimos, respetan tales prescripciones.

Figuran en un anexo a este capítulo los datos sobre mutualistas y sus aportaciones publicados en los Informes anuales de la Mutualidad de Deportistas Profesionales y en las *Memorias de la Administración Tributaria* publicadas también anualmente por el Ministerio de Economía y Hacienda.

2. Ley 6/2000 y disposiciones posteriores

El artículo 13 de la Ley 6/2000 añadió en efecto una nueva disposición adicional vigésima tercera a la Ley 40/1998, que en ese momento regulaba el IRPF. Hizo modificaciones en los planes de pensiones y mutualidades de previsión social (elevación de las cuantías que podían reducirse de la base imponible y planes de pensiones de cónyuges sin trabajo fuera del hogar familiar) a las que añadió la novedad del régimen especial estudiado, que su exposición de motivos se limitaba a reseñar, sin ninguna explicación, como *“una medida que habilita para la realización de aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales con el límite máximo de aportación financiera y de reducción fiscal de 2.500.000 pesetas (15.025,30 euros) anuales, sin aplicación del límite porcentual sobre rendimientos de trabajo o de actividades económicas.”*

Posteriormente el precepto fue modificado, con vigencia desde 1 de enero de 2003, por el artículo 51 de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los

Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. Como luego veremos, fue una modificación sin especial importancia consecuencia de las efectuadas en la Ley reguladora del IRPF.

Por último, el precepto estudiado aparece en el Texto Refundido de la Ley del IRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, como disposición adicional undécima.

Ninguno de los Reglamentos del IRPF aprobados durante el periodo de vigencia de las Leyes anteriores (Reales Decretos 214/1999 y 1775/2004) contenía normas de desarrollo de las correspondientes disposiciones adicionales, a cuyo contenido haremos breve referencia en los apartados siguientes.

VI. ÁMBITO SUBJETIVO

La disposición adicional undécima de la Ley 35/2006 dice lo siguiente en su primer apartado:

“Uno. Los deportistas profesionales y de alto nivel podrán realizar aportaciones a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales, con las siguientes especialidades:

1. Ámbito subjetivo. Se considerarán deportistas profesionales los incluidos en el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Se considerarán deportistas de alto nivel los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel.

La condición de mutualista y asegurado recaerá, en todo caso, en el deportista profesional o de alto nivel.”

Pueden ser por tanto beneficiarios de esta norma sólo los deportistas profesionales y de alto nivel. Así es desde que este precepto se incorporó a nuestro ordenamiento por obra de la Ley 6/2000, pues hasta el momento no ha habido ninguna modificación de su ámbito subjetivo.

Sin embargo hay que aclarar que según los Estatutos de la Mutualidad de Deportistas Profesionales sus miembros no coinciden con el ámbito subjetivo delimitado por la disposición adicional undécima. Su artículo 10 dice así:

“Podrá adquirir la condición de mutualista cualquier persona que se encuentre en uno de los siguientes supuestos:

- *Cualquier deportista afiliado a alguna de las siguientes asociaciones: Asociación de Futbolistas Españoles, Asociación de Ciclistas Profesionales, Asociación de Atletas del Equipo Nacional de Atletismo, Asociación de Baloncestistas Profesionales, Asociación de Jugadores de Balonmano, Asociación de Jugadores de Fútbol Sala y Asociación de Pelotaris Profesionales de Mano.*
- *Cualquier otra persona relacionada con el deporte presentada por una de la Asociaciones mencionadas anteriormente.*

- *Los Deportistas de Alto Nivel según el Real Decreto 1467/1997 de Deportistas de Alto Nivel.*

La condición de tomador del seguro o de asegurado será inseparable de la de mutualista. Cuando el tomador del seguro y el asegurado no sean la misma persona, adquirirá la condición de mutualista el tomador, salvo que se pacte expresamente lo contrario."

Esta disparidad entre las normas fiscal y estatutaria tiene una primera explicación en el hecho de que las asociaciones enumeradas, como ya dijimos, son las entidades protectoras de la Mutualidad que aparecen en el artículo 20 de los Estatutos; ello no excluye a cualquier otro deportista profesional, a los que se exige no obstante el requisito de que sean presentados por una de esas asociaciones. Además, téngase en cuenta que la disposición adicional undécima regula el régimen especial de aportaciones con protección fiscal y que dicha Mutualidad puede además recibir aportaciones y dar prestaciones conforme al régimen general aplicable a cualquier contribuyente del IRPF; los mutualistas deben ser deportistas profesionales o de alto nivel para acogerse al primero pero esa condición no le es exigible para canalizar su ahorro a través del segundo.

1. Deportistas profesionales

Ya nos hemos referido a la delimitación de los deportistas profesionales según el artículo 1 del Real Decreto 1006/1985. Son aquellos que se dedican a la práctica del deporte *"en virtud de una relación establecida con carácter regular"*, según explica esta norma, por cuenta de un club o entidad deportiva, dentro de su organización y bajo su dirección, o de una entidad cuyo objeto social sea la organización de espectáculos deportivos, a cambio de una retribución. El término *profesionales* puede provocar alguna confusión desde una perspectiva fiscal, pues en principio nos remite a contribuyentes que obtienen sus ingresos por el ejercicio de una actividad económica según la propia Ley 35/2006, es decir a contribuyentes que actúan por cuenta propia desarrollando una actividad económica, conforme a lo establecido en el artículo 27.1, en cuyo párrafo segundo se dice expresamente que tendrán tal consideración los rendimientos derivados *"del ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas."* Ese Real Decreto se dicta conforme a la previsión del Estatuto de los Trabajadores, que en su artículo 2.1.d) sólo se ocupa de los deportistas profesionales que mantienen una relación laboral, calificada como especial por dicho Estatuto, de donde deriva su regulación específica. Así que esa *"relación establecida con carácter regular"* no es otra que una relación laboral especial que se materializa en un contrato de trabajo. En consecuencia debe quedar claro que los deportistas que ejercen su profesión por cuenta propia, incluidos en el ámbito del artículo 27 de la Ley 35/2006, a los que no afecta el citado Real Decreto, no pueden acogerse a este régimen especial de aportaciones a la mutualidad. El precepto transcrito es taxativo.

No le vemos sentido a esta exclusión. Cualquiera que sea la forma en que el deportista desarrolla sus actividades, por cuenta propia o por cuenta ajena, en razón de una actividad empresarial o de una relación laboral, hay un problema común que justifica

dicho régimen especial: la concentración de los ingresos durante un breve número de años, con la posible incidencia de los elevados tipos marginales de la escala progresiva del IRPF que grava los rendimientos de unos y otros. Así lo prueba el hecho de que la Ley 35/2006 no distinga entre contribuyentes que obtienen rentas del trabajo personal y de las actividades económicas a la hora de permitir la reducción en base imponible de las aportaciones y contribuciones al sistema de previsión social; es más, son los únicos a los que otorga idéntico tratamiento fiscal, como puede verse en el artículo 52.1.a) cuando limita la cuantía de la reducción al 30 por 100 “*de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas*” o al 50 por 100 de las mismas cuando sean personas con más de 50 años de edad. Nos parece elemental utilizar esta identificación como referencia básica del régimen especial de los deportistas. No creemos pues que haya ninguna razón convincente para esa discriminación asumida por la disposición adicional undécima, que tampoco puede fundamentarse en virtud del principio de capacidad económica ofreciendo mayor margen para tales aportaciones a los contribuyentes de rentas más bajas, pues es bien conocido que deportistas encuadrados en determinados clubes o entidades por una relación laboral consiguen ingresos muy elevados a los que no pueden aspirar la mayor parte de quienes desarrollan por cuenta propia una actividad deportiva.

Formulamos por ello la propuesta de que el ámbito subjetivo del régimen especial contenido en la citada disposición adicional se extienda, mediante la oportuna modificación de la misma, tanto a los deportistas a que se refiere el Real Decreto 1006/1985 como a aquellos otros que actúan por cuenta propia y cuyos rendimientos proceden de una actividad económica conforme al artículo 27 de la Ley reguladora del IRPF.

2. Deportistas de alto nivel y alto rendimiento

En cuanto a los deportistas de alto nivel, acabamos de ocuparnos de su delimitación al exponer la exención del artículo 7.m) de la Ley 35/2006. Por tanto debemos comenzar por reiterar nuestra observación de que la remisión que hace la disposición adicional undécima al Real Decreto 1467/1997 debe ahora entenderse hecho al nuevo Real Decreto 971/2007, ya citado, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento, que deroga el anterior. Recuérdese que los primeros representan a España en las competiciones oficiales de carácter internacional, mientras que los segundos tienen acreditadas determinadas marcas o han alcanzado ciertos niveles en su actividad habiendo obtenido la correspondiente acreditación del Consejo Superior de Deportes o de los órganos correspondientes de las Comunidades Autónomas.

En coherencia con lo que entonces dijimos, atendiendo a la evolución en este campo de los ordenamientos autonómicos y del estatal, proponemos igualmente que los deportistas de alto rendimiento puedan acogerse al régimen especial de la comentada disposición adicional. También ellos sufren las consecuencias fiscales de la posible concentración de ingresos en un reducido número de años y pueden tener problemas de inserción social y laboral al finalizar su carrera deportiva (aunque no se haya referido expresamente a los mismos el Informe antes comentado del Senado, cita la Ley de

Ámbito subjetivo

Orgánica de Educación, que también se refiere a los deportistas de alto rendimiento) y, en nuestra opinión, son por tanto merecedores de esa protección fiscal.

Finalmente, el párrafo transcrito exige que, como es lógico, el mutualista asegurado sea el propio deportista beneficiario de la medida.

3. Exclusión de los deportistas que ejerzan la opción de tributar por el IRNR

En el capítulo siguiente analizamos el régimen especial regulado en el artículo 93 de la Ley 35/2006, según el cual los llamados trabajadores *desplazados* a territorio español, que adquieran en el mismo su residencia fiscal, pueden optar por tributar conforme al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, IRNR. Lógicamente, si ejercitan tal opción aplicarán las normas de este tributo, no las del IRPF; en consecuencia no podrán ser beneficiarios del régimen especial de las aportaciones a la Mutuality de Deportistas Profesionales.

VII. CUANTÍA DE LAS APORTACIONES

El apartado uno de la disposición adicional undécima establece lo siguiente en su número 2:

“Aportaciones. No podrán rebasar las aportaciones anuales la cantidad máxima que se establezca para los sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, incluyendo las que hubiesen sido imputadas por los promotores en concepto de rendimientos del trabajo cuando se efectúen estas últimas de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

No se admitirán aportaciones una vez que finalice la vida laboral como deportista profesional o se produzca la pérdida de la condición de deportista de alto nivel en los términos y condiciones que se establezcan reglamentariamente.”

1. Aportaciones máximas deducibles

Desde un punto de vista de estricta técnica legislativa hubiera sido preferible que este precepto estableciera directamente la cuantía máxima de las aportaciones. No lo ha hecho así; el legislador ha preferido remitirse al régimen paralelo de las personas discapacitadas, como si quisiera hacer visible que ningún contribuyente puede superar la protección fiscal otorgada a quienes sufren discapacidad, ni siquiera cuando se trata de frenar el efecto de la progresividad sobre rentas que se acumulan en unos cuantos ejercicios. No obstante la regulación de aportaciones a los sistemas de protección social de los discapacitados tampoco parece responder a criterios técnicos convincentes desde el momento en que la encontramos, por un lado, en los artículos 53 y 54 de la Ley 35/2006 y, por otra, en la disposición adicional décima de este mismo texto legal, que reitera innecesariamente el contenido de dicho artículo 53. Pero en este estudio no nos ocupamos de la protección de los discapacitados en el contexto del IRPF. Así que nos limitamos a advertir, en primer lugar, que no resulta de aplicación a los deportistas la reducción por aportaciones al patrimonio protegido de la persona con discapacidad del artículo 54; y, en segundo lugar, que la cuantía máxima de las aportaciones deducibles es de 24.250 euros anuales, como repiten el artículo 53 y la disposición adicional

décima. Por tanto esa es también la cuantía máxima de las aportaciones de los deportistas a la mutualidad.

La remisión del apartado transcrito a las disposiciones que benefician a los discapacitados nos resulta aún más llamativa si seguimos leyendo la disposición adicional analizada, porque en su número 5 aparece la cifra de 24.250 euros como importe máximo de las aportaciones deducibles de la base imponible. Volveremos sobre el tema al exponer esta última disposición y podremos comprobar que se encarga también de desmentir la igualdad absoluta de aportaciones máximas de discapacitados y deportistas porque en este último caso juega un límite adicional, que no aparece en el primero, en razón de la cuantía de los rendimientos obtenidos.

La redacción inicial de la Ley 6/2000, que, como se recordará, introdujo este régimen en nuestro ordenamiento, fijaba directamente esa cantidad en 2.500.000 pesetas, equivalentes a 15.025,30 euros (aparece consignada en esta última moneda a partir de la Ley 46/2002), mantenida a lo largo de la vigencia de la Ley 40/1998 (disposición adicional vigésima tercera). Fue el Texto Refundido del IRPF, contenido en el Real Decreto Legislativo 3/2004, el que introdujo esa técnica de remisión, al establecer lo siguiente en el correspondiente apartado de su disposición adicional undécima:

“2. Aportaciones. No podrán rebasar las aportaciones anuales la cantidad que se establezca para partícipes de 65 años o más en los artículo 5.3.a) del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y 60.5.a) de esta ley, incluyendo las que hubiesen sido imputadas por los promotores en concepto de rendimientos del trabajo cuando se efectúen estas últimas de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.”

Esa cantidad era ya en ese momento 24.250 euros, como consta también expresamente, a pesar de esa remisión, en el número 5.a) de esta misma disposición adicional. Había sido fijada a través de las modificaciones introducidas en artículo 5.3 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones por la Ley 46/2002 de reforma parcial del IRPF (disposición final segunda) y mantenida por la Ley 62/2003, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (artículo 87.1) que también modifica ese precepto.

Es lógico que la remisión a los contribuyentes de mayor edad haya sido sustituida en la Ley 35/2006 por la referencia a los discapacitados, pues una de las reformas que lleva a cabo, según hemos explicado, es precisamente la de cambiar el sistema anterior de determinación de las aportaciones en virtud de la edad para mayores de 50 años, con el máximo de la cantidad indicada, por una reducción máxima única para mayores de 50 años, cualquiera que sea su edad, de 12.500 euros, rebajando por tanto de manera significativa el nivel de sus aportaciones deducibles.

Consideramos pues conveniente una modificación del apartado Uno.2, párrafo primero, de la disposición adicional undécima con el fin de que aparezca expresamente la cuantía de las aportaciones máximas deducibles, evitando la remisión al régimen de las personas con discapacidad; además dicha cuantía bien puede aparecer exclusiva-

mente en el número 5.a) de esta disposición, que se ocupa del régimen fiscal de esas aportaciones.

A efectos del límite de las aportaciones de los deportistas deben computarse tanto las que realizan ellos mismos como las efectuadas por sus empleadores que les hubieran sido imputadas como rendimientos del trabajo. La disposición adicional sigue el criterio general del texto legal, que es lo que han venido haciendo las normas del IRPF desde la Ley 40/1998⁹.

2. Periodo de admisión de aportaciones

Finalmente se establece que no se admiten aportaciones a efectos de este régimen especial a partir del momento en que el contribuyente finalice *“la vida laboral como deportista profesional”*. Esta norma ha pervivido en esos mismos términos desde la Ley 6/2000 a lo largo de la vigencia de la Ley 40/1998 y del Texto Refundido posterior.

Se comprende con facilidad que no hay ningún plazo legal ni límite de edad para el ejercicio del deporte. Estamos ante un contrato de trabajo; de manera que si dejamos a un lado la edad de jubilación, esa actividad se prologará mientras el deportista tenga las facultades requeridas para su ejercicio y encuentre un empleador. Si no hay la relación laboral a que nos referíamos no hay deportista profesional acogido al Real Decreto 1006/1985. A partir del momento en que finalice su contrato de trabajo no podrá realizar tales aportaciones. Pero nada impide que tras un periodo de inactividad sea contratado de nuevo por el mismo empleador o por un tercero como tal deportista profesional conforme a lo establecido en dicho Real Decreto. Y volverá a tener abierta la posibilidad del régimen especial comentado. ALONSO MURILLO hace el siguiente comentario:

“En tercer y último lugar, la Mutuality de Previsión Social de Deportistas Profesionales no podrá admitir aportaciones en régimen especial una vez que finalice la vida laboral como deportista profesional o se produzca la pérdida de la condición de deportista de alto nivel. El segundo inciso de este número 2 del apartado Uno de la Disposición Adicional vigésima tercera de la L.I.R.P.F. remite al desarrollo reglamentario los términos y condiciones en que se entenderán producidas estas dos circunstancias. Se trata de una remisión imprescindible dada la dificultad de precisar la concurrencia de tales circunstancias: ¿Para entender finalizada la vida laboral como deportista profesional bastaría carecer de contrato laboral como deportista profesional durante un periodo de tiempo? Y si así fuese, ¿cuál sería ese periodo de tiempo, un año, dos años...? ¿Durante los periodos de desempleo el deportista conserva la consideración de deportista profesional, a estos efectos, o la pierde? ¿Qué sucede si un deportista de alto nivel pierde tal consideración y posteriormente la recupera? Éstas son sólo algunas de las preguntas a las que tendrá que dar

9. Sobre este tema puede consultarse LAMOCA PÉREZ, C., “Los sistemas de previsión social en el IRPF. Comentarios a las previsiones normativas de la nueva Ley y Reglamento”, *Carta Tributaria*, núm. 14, 2007, en particular págs. 33-34, que comentan el régimen específico de los deportistas y las dudas interpretativas que puede provocar la remisión al régimen de las personas con discapacidad.

respuesta el correspondiente desarrollo reglamentario, con la suficiente flexibilidad para no crear situaciones injustas.”¹⁰

El autor pone de manifiesto la indeterminación normativa al formular estas preguntas, a las que hasta ahora no contesta ninguna disposición. Incluso es dudoso que debamos esperar tal desarrollo reglamentario, pues la remisión del legislador parece referida a los Reales Decretos citados que regulan los deportistas profesionales y de alto nivel, que desde luego no tienen en cuenta los problemas que pueden plantearse desde la perspectiva de si pueden o no admitirse sus aportaciones a esa Mutualidad. Tampoco encontramos ninguna respuesta en el Reglamento del Plan de Ahorro y Previsión de la misma que hemos podido consultar, como veremos con ocasión de la posible disposición anticipada de los derechos consolidados por finalización de la vida laboral o pérdida de la condición de deportista de alto nivel. Así que, en efecto, la admisión o no de las aportaciones puede ser interpretada y aplicada con máxima flexibilidad según cambien las circunstancias comentadas de los mutualistas

A diferencia de lo que antes hemos comentado, no es ésta la regla general de los planes y fondos de pensiones, a los que se permite realizar aportaciones tras la edad de jubilación y siempre que no se haya percibido cantidad alguna con cargo a los mismos, o si tienen por destino la cobertura del fallecimiento o de la nueva contingencia de dependencia. Pero es lógico que exista esta divergencia; si recordamos una vez más que la razón última del régimen especial de los deportistas es matizar la progresividad en los años en que concentran los ingresos, su aplicación carece de sentido si dejan de desarrollar esa actividad. En tal caso podrán acogerse, como cualquier contribuyente, a las reglas generales sobre aportaciones deducibles a planes y fondos de pensiones; así lo establece el apartado dos de la disposición adicional undécima, que comentamos más adelante.

10. ALONSO MURILLO, F., “Las aportaciones y prestaciones...”, *op. cit.*, pág. 40.

VIII. CONTINGENCIAS OBJETO DE COBERTURA

Sobre esta materia dice la disposición adicional undécima, apartado uno:

“3. Contingencias. Las contingencias que pueden ser objeto de cobertura son las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.”

El artículo 8.6 de dicho Texto Refundido establece que los beneficiarios de los planes de pensiones podrán percibir prestaciones por las contingencias de jubilación y de incapacidad laboral total y permanente para el ejercicio de su profesión, absoluta y permanente para cualquier tipo de trabajo y gran invalidez; los herederos podrán percibir la prestación en caso de muerte del asegurado. A causa de la reforma introducida en ese precepto por la Ley 35/2006 (disposición final quinta) se añadió, con vigencia a partir de 1 de enero de 2007, la dependencia severa o gran dependencia conforme a la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las Personas en Situación de Dependencia. Estas son pues las contingencias admitidas en la regulación actual de los planes y fondos de pensiones.

La Orden de 14 de diciembre de 2000, antes citada, autorizaba a la Mutualidad de Deportistas Profesionales en su apartado primero a cubrir prestaciones por jubilación y defunción. Posteriormente la Orden del Ministerio de Economía 199/2004, de 7 de enero, la autorizó también para cubrir prestaciones por invalidez para el trabajo en general. El actual Reglamento del Plan de Ahorro y Previsión de la Mutualidad dice en su artículo 12:

“Contingencias cubiertas por el Plan.

Las contingencias cubiertas por el presente Reglamento de la Mutualidad, que dan origen al pago de prestaciones, son las siguientes:

- *Jubilación o situación asimilable del mutualista.*
- *Gran invalidez, invalidez absoluta y permanente para todo trabajo o invalidez total y permanente para la profesión habitual, que afecte al mutualista.*
- *El fallecimiento del mutualista por cualquier causa.”*

IX. POSIBLE DISPOSICIÓN DE LOS DERECHOS CONSOLIDADOS SIN PÉRDIDA DEL RÉGIMEN ESPECIAL

Entramos en una cuestión básica del régimen de los planes y fondos de pensiones que tiene una regulación adicional específica en el caso de los deportistas que pertenecen a esta Mutualidad.

1. Derechos consolidados

Como es sabido la regla general es que se tiene derecho a percibir las correspondientes prestaciones a partir del momento en que ocurren las contingencias aseguradas. Hasta ese instante los beneficiarios no pueden retirar sus aportaciones ni el posible rendimiento financiero de las mismas, es decir, la cuota parte o reserva que corresponde al partícipe (resultado de las aportaciones, sus rendimientos y los gastos correspondientes) salvo los supuestos excepcionales de baja o de rescate, así como los que permiten la disposición anticipada a los que ahora nos referiremos. Por tanto van consolidando derechos que no pueden hacer efectivos hasta que, llegado tal momento, se puede disponer de los mismos o se traducen en las prestaciones pactadas. La indisponibilidad de estos derechos consolidados y su paralela protección llega al extremo de que la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones establece en el párrafo final de su artículo 8.8 que *“no podrán ser objeto de embargo, traba judicial o administrativa”* hasta que se devengue la prestación o se den los supuestos excepcionales expresamente contemplados por el legislador en que se permite su rescate a los beneficiarios con las ventajas fiscales propias de su régimen fiscal.

Por último debemos hacer un breve comentario sobre la expresión *derechos consolidados* puesto que puede resultar equívoca. Como ya hemos dicho la cuota parte del mutualista no depende sólo de sus aportaciones, sino también de los rendimientos de las mismas y de los gastos correspondientes. Tales rendimientos están en función de las inversiones realizadas por la entidad gestora del fondo y de las circunstancias económicas que inciden en su rentabilidad, por tanto pueden ser de diferente cuantía, positivos o negativos. Lo normal es que la cuota parte vaya creciendo a lo largo del tiempo con porcentajes de incremento variables (pues incluso en el caso hipotético de que todas las inversiones sean de renta fija habrá diferencias anuales de gastos) pero también puede suceder que disminuya si las inversiones desembocan en pérdida de

capital. Ningún mutualista tiene la garantía de que la entidad gestora no va a incurrir en prácticas de mala gestión o va a estar cubierta de los riesgos de una inversión desafortunada o de crisis económica. Como suele decirse, los planes y fondos de pensiones *van bien mientras todo va bien*.

Por ello la expresión *derechos consolidados* es tranquilizadora, pero es equívoca si pretendemos deducir de la misma que la cuantía que va comunicando la gestora a los mutualistas (cosa que se hace habitualmente por trimestres y mediante información anual) no puede disminuir. En ese sentido sólo son tales a la fecha en que se produce la contingencia cubierta (y entonces se traducen en prestaciones) o a la fecha en que se dan las circunstancias que permiten disponer de los mismos. Hasta ese momento la cuota parte puede subir o bajar en mayor o menor porcentaje. La única forma de evitarlo, y así suele hacerlo, es mediante la contratación de los correspondientes seguros, bien de las aportaciones bien de los derechos que se van consolidando.

2. Supuestos de enfermedad grave y desempleo de larga duración

Estos casos están taxativamente enumerados por el primer párrafo de dicho artículo 8.8 del Texto Refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, que dice lo siguiente:

“Los partícipes sólo podrán hacer efectivos sus derechos consolidados en los supuestos de desempleo de larga duración o de enfermedad grave. Reglamentariamente se determinarán estas situaciones, así como las condiciones y términos en que podrán hacerse efectivos los derechos consolidados en tales supuestos. En todo caso, las cantidades percibidas en estas situaciones se sujetarán al régimen fiscal establecido por la Ley para las prestaciones de los planes de pensiones.”

El Reglamento de los planes y fondos de pensiones aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, desarrolla este precepto en su artículo 9. Sobre el supuesto de enfermedad dice lo siguiente:

“Se considera enfermedad grave a estos efectos, siempre que pueda acreditarse mediante certificado médico de los servicios competentes de las entidades sanitarias de la Seguridad Social o entidades concertadas que atiendan al afectado:

a) Cualquier dolencia o lesión que incapacite temporalmente para la ocupación o actividad habitual de la persona durante un período continuado mínimo de tres meses, y que requiera intervención clínica de cirugía mayor o tratamiento en un centro hospitalario.

b) Cualquier dolencia o lesión con secuelas permanentes que limiten parcialmente o impidan totalmente la ocupación o actividad habitual de la persona afectada, o la incapaciten para la realización de cualquier ocupación o actividad, requiera o no, en este caso, asistencia de otras personas para las actividades más esenciales de la vida humana.

Los supuestos anteriores se reputarán enfermedad grave en tanto no den lugar a la percepción por el partícipe de una prestación por incapacidad permanente en cual-

quiera de sus grados, conforme al régimen de la Seguridad Social, y siempre que supongan para el partícipe una disminución de su renta disponible por aumento de gastos o reducción de sus ingresos.”

En el caso de desempleo deben cumplirse los siguientes requisitos:

“a) Hallarse en situación legal de desempleo durante un período continuado de al menos 12 meses.

Se consideran situaciones legales de desempleo los supuestos de extinción de la relación laboral o administrativa y suspensión del contrato de trabajo contemplados como tales situaciones legales de desempleo en el artículo 208.1.1 y 2 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y normas complementarias y de desarrollo.

b) No tener derecho a las prestaciones por desempleo en su nivel contributivo, o haber agotado dichas prestaciones.

c) Estar inscrito en el Servicio Público de Empleo Estatal u organismo público competente como demandante de empleo en el momento de la solicitud.”

Así pues los desempleados y enfermos conforme a estas normas reglamentarias tienen en este ámbito una doble protección del legislador. Por una parte, pueden recuperar las cantidades que les correspondan anticipadamente, es decir, antes que decaezcan las contingencias aseguradas; por otra, dichas cantidades tendrán el mismo tratamiento tributario que las prestaciones propiamente dichas (asunto del que nos ocupamos en el siguiente apartado). De estas normas podrán beneficiarse los contribuyentes en general que participen en estos sistemas de previsión social.

3. Supuestos de finalización de la vida laboral o pérdida de la condición de deportista de alto nivel

Pero, según decíamos, hay un supuesto adicional a los dos anteriores que es específico de la Mutuality de Deportistas Profesionales. La disposición adicional undécima, apartado uno, de la Ley 35/2006 que comentamos establece lo siguiente:

“4. Disposición de derechos consolidados. Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos en el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y, adicionalmente, una vez transcurrido un año desde que finalice la vida laboral de los deportistas profesionales o desde que se pierda la condición de deportistas de alto nivel.”

El hecho de que el texto legal admita que los beneficiarios hagan efectivos sus derechos cuando el deportista profesional o de alto nivel finaliza su vida laboral o deja de ser tal (mucho antes de la edad de jubilación en la generalidad de los casos) se fundamenta en la razón por la que se ha creado el régimen específico de su mutualidad: la brevedad del periodo en que pueden ejercer su actividad con la consiguiente pérdida de ingresos que, además se han visto concentrados en un limitado número de años sufriendo así

la aplicación de elevados tipos marginales de la tarifa progresiva del IRPF, puesto que no se reconoce a sus rendimientos el carácter de irregulares. Esa recuperación de los fondos con la misma protección fiscal que merecen el desempleo y la enfermedad grave es la forma de compensar el desequilibrio de las rentas en el tiempo y de facilitar medios de subsistencia y financiación de nuevas actividades de los ex deportistas, también como vía de integración social. Es cierto que esa identidad de régimen fiscal no viene expresamente declarada en el precepto transcrito; pero lo interpretamos en el sentido de que añade una nueva excepción al artículo 8.8 del texto refundido citado y que, en consecuencia, resulta íntegramente de aplicación esta norma.

En el artículo ya citado de ALONSO MURILLO se apunta la conveniencia de distinguir debidamente entre este supuesto y el desempleo de larga duración, invocando de nuevo el desarrollo reglamentario para aclarar estas situaciones con determinación precisa del momento en que puede procederse a la disposición anticipada de los derechos consolidados¹¹. La verdad es que son dos casos diferentes, pues nada impide que un deportista acabe su vida laboral pero un año más tarde no esté desempleado sino ocupado en un puesto de trabajo distinto de su actividad deportiva, lo que no le impediría solicitar la percepción de esos derechos. La consulta del Reglamento del Plan de Ahorro y Previsión de la Mutualidad Profesional de Deportistas ratifica nuestra observación anterior. Este Reglamento se refiere en efecto en su artículo 14 a los que designa como “*Supuestos excepcionales de disposición del Capital Acumulado*”. Resume los requisitos de la enfermedad grave y del desempleo de larga duración conforme a las normas antes transcritas, pero se limita a citar el supuesto de finalización de la vida laboral del deportista profesional o la pérdida de la condición de deportista de alto nivel sin ninguna otra referencia o desarrollo. Y sin duda lo más indicativo es que a la hora de enumerar la documentación acreditativa que fundamenta la recuperación de tales derechos en su artículo 16 exige los correspondientes certificados o pruebas de jubilación, invalidez, enfermedad, desempleo o muerte. Pero en el supuesto comentado se limita a exigir una declaración del propio mutualista en la que diga la fecha en que ha finalizado su vida laboral como deportista profesional o ha perdido la condición de deportista de alto nivel.

Como se recordará, la posibilidad de disponer de los derechos consolidados por parte de los deportistas al final de su vida como tales había sido propuesta, entre otros, por CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES, que añadían: “salvo que, lógicamente, obtuvieran rentas de otro tipo.” Sin embargo el legislador no ha puesto tal limitación, cosa que nos parece un acierto. La regulación podría alcanzar bastante complejidad si hubiera que vincular la disposición de los derechos a la percepción o no de renta por parte del ex deportista profesional o de alto nivel, con la consiguiente determinación y previsión de actualización del tipo y cuantía de tal renta; además esa circunstancia es susceptible de cambio de un ejercicio a otro, pudiéndonos encontrar incluso ante el supuesto de que el beneficiario no percibiera rendimientos que impidieran la recuperación durante uno o dos años, pasando luego a percibirlos de fuentes distintas al capital que recuperara. Más vale que la decisión dependa sólo de su propio criterio, habida cuenta además

11. ALONSO MURILLO, F., “Las aportaciones y prestaciones...”, *op. cit.*, pág. 59.

de que la finalidad última de este régimen especial es evitar el efecto negativo de la progresividad por las razones explicadas.

Finalmente, recordemos que el *Informe de la Comisión constituida para el estudio de la fiscalidad del deporte* había opinado a favor de la disposición anticipada de los derechos consolidados de los deportistas sin pérdida de beneficios fiscales. Llegaba a la siguiente conclusión:

“En cuanto a la posibilidad de retirar anticipadamente las aportaciones realizadas a los planes y fondos de pensiones, se considera que en el próximo proyecto de Reglamento, actualmente en elaboración por la Dirección General de Seguros, en relación con los supuestos que la Ley de Medidas Fiscales para este año ha habilitado para retirar estas aportaciones, se considere la posibilidad de incluir la retirada de la actividad deportiva como equivalente al desempleo de larga duración dentro del contexto general y de los requisitos que en dicha norma reglamentariamente se contemplen.”¹²

Sin embargo no fue así. El Reglamento citado no contempló este supuesto, que verdaderamente era difícil incluir en el mismo a la vista de la literalidad de los preceptos legales desarrollados. Hubo que esperar a la aprobación del régimen especial analizado por parte de la Ley 6/2000.

4. Régimen fiscal de la disposición anticipada de los derechos consolidados y propuesta de modificación de la normativa actual

Las consideraciones que hacemos a continuación son aplicables a los tres casos en que se permite la disposición anticipada de los derechos consolidados por el artículo 8.8 de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (enfermedad grave y desempleo de larga duración) y por la disposición adicional undécima, apartado 4 de la actual Ley reguladora del IRPF (finalización de la vida deportiva). Las cantidades percibidas por cualquiera de estos tres motivos tienen el mismo tratamiento en este tributo, afirmación que hacemos a partir de la premisa de que dicho apartado 4 añade un nuevo supuesto a los citados en ese artículo 8.8. No obstante, dado el objeto de este estudio, analizamos esta cuestión desde la perspectiva particular de los deportistas.

Este precepto acaba diciendo que “*las cantidades percibidas en estas situaciones se sujetarán al régimen fiscal establecido por la Ley para las prestaciones de los planes de pensiones.*” Evidentemente la recepción de esas cantidades equivale a la percepción de las prestaciones por vía de capital. En consecuencia, como ahora veremos, hasta la entrada en vigor de la Ley 35/2006 se venía aplicando a las mismas la reducción del 40 por 100 a efectos de su integración en la base imponible, conforme al artículo 17.2.b) del Texto Refundido de 2004. Y es lógico que así fuera dados los motivos de tal disposición anticipada admitidos por el legislador sin pérdida de beneficios fiscales.

12. Se ocupa de este tema en las páginas 35 y siguientes. La conclusión transcrita está en página 93.

Pero el planteamiento ha cambiado con la nueva Ley del IRPF y a partir de 1 de enero de 2007 no se aplicará dicha reducción, que, simplemente, ha desaparecido; de manera que las prestaciones, sean por vía de renta o por vía de capital, se integrarán en la base imponible como tales rendimientos del trabajo. Esta es una de las novedades más relevantes introducidas por el nuevo texto legal del IRPF. Se deduce del artículo 18.3 de la Ley 35/2006, precepto clave que limita la aplicación de dicha reducción a las prestaciones enumeradas en el artículo 17.2.a), 1ª y 2ª, es decir, las pensiones, haberes pasivos y demás prestaciones de los regímenes públicos de la Seguridad Social y las percibidas de las mutualidades obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y entidades similares. No obstante la disposición transitoria duodécima de dicha Ley respeta el régimen tributario de las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas antes de 1 de enero de 2007, lo que significa la aplicación de la reducción a las recibidas en forma de capital según el artículo 17.2.b) del Texto Refundido de 2004 siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación, plazo que, no obstante, no se exige para las prestaciones por invalidez. Pero insistimos en que a partir de la entrada en vigor de la Ley 35/2006 dejará de aplicarse la reducción del 40 por 100 a las prestaciones recibidas por los beneficiarios de planes de pensiones a las que se refiere el artículo 17.2.a),3º.

Los supuestos de disposición anticipada de los derechos consolidados pasan por tanto a sufrir un severo trato fiscal, tan inesperado que tal vez el legislador ni siquiera haya tenido en cuenta este posible efecto de la reforma.

Una vez que se ha decidido mediante ley que la protección del ahorro previsión se reduce a que las aportaciones para esta finalidad son deducibles de la base imponible, el trato fiscal favorable se limita a que el pago del IRPF se difiere al momento futuro en que se reciben las prestaciones, con la ventaja de que tal aplazamiento puede significar disminución del efecto de la progresividad pues tales prestaciones se reciben normalmente en ejercicios en que se obtienen menores ingresos. Es cierto que esto último no sucederá en la generalidad de los casos si el beneficiario decide solicitar su pago en forma de capital, pues al imputar la totalidad de la cantidad percibida a un ejercicio alcanzará con facilidad el tipo máximo de la tarifa (43 por 100 a partir de una base liquidable de 52.360 euros), cosa que posiblemente no pasará si programa su recepción vía renta a lo largo de un número suficiente de ejercicios. La percepción como renta tiene las ventajas de mayor plazo de diferimento del tributo y posible reducción del tipo aplicable, mientras que la percepción vía capital provocará el pago inmediato del IRPF y la aplicación de tipos más elevados. Está claro que el legislador favorece la primera opción y que ha debido pensar que *allá cada contribuyente con lo que hace* a la hora de elegir una u otra alternativa.

Pero desde nuestro punto de vista este planteamiento no es válido cuando se trata de las situaciones previstas por el propio legislador para la recuperación anticipada de los derechos consolidados sin perder el carácter deducible de las aportaciones. Estamos ante una enfermedad grave, paro de larga duración o finalización de la actividad deportiva a una edad temprana en comparación con la edad normal de jubilación que exige al deportista rehacer su vida laboral o profesional para asegurarse un determina-

do nivel de ingresos. No estamos ante supuestos en que el contribuyente decide libremente en razón de rentabilidad financiera y fiscal, sino ante casos de necesidad que condicionan su margen de libertad de decisión, a la que se ve llevado por los gastos y correlativa falta de ingresos de una enfermedad o porque tiene que afrontar el paro o la finalización de su actividad deportiva y necesita dichos fondos para financiar una nueva actividad económica generadora de ingresos.

Y cuando se ve en tales circunstancias hace efectivos sus derechos consolidados, porque se lo permiten las disposiciones normativas en atención a tales razones, y se ve obligado al pago del IRPF de una sola vez y sin deducción alguna, al tipo máximo de la tarifa progresiva si dichos fondos superan los 52.360 euros, puesto que debe imputarlos a un solo ejercicio. Por si tal resultado no fuera ya suficientemente gravoso, se encontrará además con que la calificación como rendimientos del trabajo de las prestaciones, es decir de la totalidad de los fondos percibidos en estos casos, sin distinción entre las aportaciones que se recuperan y los frutos de las mismas, se convierte en una clara desventaja fiscal, pues se ve sometidos a dicha tarifa progresiva por la totalidad de las cantidades recibidas, un componente de las cuales son en realidad rendimientos del capital mobiliario que deberían tributar al 18 por 100 conforme a la propia lógica de la Ley 35/2006 ¿Ha deseado el legislador realmente este resultado o nos hallamos ante el mismo por su falta de previsión de este efecto de las modificaciones introducidas en el régimen fiscal de planes y fondos de pensiones?

Por todo ello proponemos que la reducción del 40 por 100 que según el artículo 18.3 de la Ley 35/2006 se aplica actualmente sólo a las prestaciones a que se refiere el artículo 17.2.a), 1ª y 2ª (pensiones, haberes pasivos y otras prestaciones de los regímenes públicos de la Seguridad Social y prestaciones de mutualidades generales obligatorias) se extienda a la disposición anticipada de los derechos consolidados materializada en un pago único.

X. RÉGIMEN FISCAL DE LAS APORTACIONES A LA MUTUALIDAD Y DE LAS PRESTACIONES RECIBIDAS DE LA MISMA

Pasemos ahora a comentar el apartado Uno.5, que es el precepto clave de la disposición adicional. Se transcriben las normas correspondientes en cada uno de los apartados en que ordenamos su comentario.

1. Aportaciones

“5. Régimen fiscal:

a. Las aportaciones, directas o imputadas, que cumplan los requisitos anteriores podrán ser objeto de reducción en la base imponible general del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el límite de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio y hasta un importe máximo de 24.250 euros.

b. 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.”

El núcleo de este régimen es, por supuesto, que las aportaciones a la mutualidad se deducen de la base imponible del IRPF y por tanto disminuyen, en principio, el tipo marginal aplicable (decimos *en principio* porque esto sólo sucederá si como consecuencia de tal deducción se baja uno de los escalones de base liquidable de la tarifa), con el consiguiente diferimento del tributo. La especialidad del mismo es que la cuantía de tales aportaciones puede ascender hasta 24.250 euros, según se ha explicado, duplicando así la aportación máxima del régimen general.

Pero en este apartado aparece un segundo límite al que ya hemos hecho una breve referencia: las cantidades deducibles no pueden ser superiores a *“la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio”*. Es una medida que parece otorgar a los deportistas un trato de favor relevante en relación con la generalidad de los contribuyentes del IRPF; el artículo 52.1

de la Ley 35/2006 establece que la reducción en la base imponible por aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social será la menor de las dos cantidades siguientes:

“a) El 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio. Este porcentaje será del 50% para contribuyentes mayores de 50 años.

b) 10.000 euros anuales. No obstante, en el caso de contribuyentes mayores de 50 años la cuantía anterior será de 12.500 euros.”

Así que no sólo se han elevado las aportaciones deducibles cuando se hacen a la Mutualidad de Deportistas Profesionales sino que, además, éstas pueden alcanzar incluso la totalidad de los rendimientos netos del trabajo y de las actividades económicas. No es pues extraño que incluso teniendo en cuenta las características de los ingresos de los deportistas ya aludidas esta protección pueda ser enjuiciada como excesiva. Sin embargo es más teórica que real porque si el deportista tiene un bajo nivel de ingresos no podrá destinarlos en su totalidad al ahorro previsión (salvo que tenga otras fuentes de renta ajenas a su actividad deportiva) y si sus ingresos son muy elevados encontrará el tope de 24.250 euros, que es igual al 30 por 100 de 80.833 euros. De manera que esta medida sólo beneficiará a aquellos cuyos ingresos estén por debajo de esta cantidad y puedan aportar a la Mutualidad cantidades superiores al 30 por 100 de los mismos. Ya hemos dejado constancia de la propuesta de CAZORLA y CORCUERA de fijar el límite de las aportaciones en el 20 por 100 de los ingresos de su actividad deportiva, sin el tope de una cifra máxima, lo cual, en relación con el límite actual, beneficiaría a los deportistas con ingresos superiores a 121.250 euros que quisieran agotar ese porcentaje de aportaciones deducibles. Esta propuesta parece satisfacer a ALONSO MURILLO, que ofrece diferentes cálculos, añadiendo algunas consideraciones sobre la forma de determinar la suma de rendimientos de trabajo y de actividades económicas con el fin de que se utilicen las mismas reglas que para la cuantificación del límite porcentual establecido para la generalidad de los contribuyentes¹³.

Hay otros autores que muestran su insatisfacción con el sistema actual. RODRÍGUEZ TITOS, PLAZA ROMERO y GONZÁLEZ MARTÍN, con anterioridad a la Ley 35/2006, hacen un breve comentario sobre la disposición adicional undécima con la siguiente valoración final:

“Esta norma permite que el deportista desplace la tributación respecto de determinados rendimientos, obtenidos en períodos en los que sus rentas, y consecuentemente su tipo marginal, son proporcionalmente elevadas, a otros en los que éstas sean inferiores. En cualquier caso, creemos que el legislador debería por un lado, flexibilizar los supuestos de aplicación, y por otro, ampliar el límite máximo de deducción, para adaptar la fiscalidad a la realidad de los deportistas profesionales.”¹⁴

13. ALONSO MURILLO, F., “Las aportaciones y prestaciones...”, *op. cit.*, págs. 42 y siguientes.

14. RODRÍGUEZ TITOS, D., PLAZA ROMERO, D., y GONZÁLEZ MARTÍN, F., “Derecho deportivo y Derecho tributario”, en AAVV (Directores I. Jiménez Soto y E. Arana García), *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, pág. 654.

RELEA SARABIA expone las aportaciones máximas que los futbolistas pueden hacer a la Mutualidad por un lado y acogiendo al régimen general por otro. Y hace el siguiente comentario:

“De esta forma se conseguirá un doble objetivo, la reducción de la progresividad hasta niveles más aceptables, y el incremento del ahorro a largo plazo en un colectivo propicio, hablo en términos generales, al gasto desmesurado y superfluo en los años de vida laboral, y necesitado de rentas pasivas con las que compensar en los siguientes la pérdida de ingresos por el cese de ésta. Sería deseable, no obstante, el incremento del tope legal de aportación, o mejor, puesto que se trata de combatir la progresividad excesiva, el establecimiento, no de una cifra máxima de aportación, sino de un tope porcentual sobre los ingresos totales del trabajador, establecido estimativamente teniendo en cuenta los años de ejercicio de la actividad respecto de los normales de vida laboral de cualquier otro trabajador.”¹⁵

2. Disposición de derechos consolidados en casos distintos a los enumerados en el apartado 4 de la disposición adicional undécima

El apartado Uno.5 de la disposición adicional undécima establece a continuación el régimen fiscal de los derechos consolidados en supuestos distintos a los ya comentados:

“c. La disposición de los derechos consolidados en supuestos distintos a los mencionados en el apartado 4 anterior determinará la obligación para el contribuyente de reponer en la base imponible las reducciones indebidamente realizadas, con la práctica de las autoliquidaciones complementarias, que incluirán los intereses de demora. Las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones realizadas, incluyendo, en su caso, las contribuciones imputadas por el promotor, tributarán como rendimiento del trabajo en el período impositivo en que se perciban.”

Este apartado ha recibido nueva redacción por la Ley 35/2006. La versión anterior, como sabemos, fue introducida por la Ley 6/2000 y respetada por la Ley 46/2002; permaneció por tanto sin modificaciones a lo largo de la vigencia de la Ley 40/1998, a partir de su incorporación a la misma (disposición adicional vigésimo tercera, apartado Uno.5.b) y del Texto Refundido de 2004 (disposición adicional undécima, apartado Uno.5.b). Decía lo siguiente:

“La disposición de los derechos consolidados en supuestos distintos a los mencionados en el número 4 anterior determinará la obligación para el contribuyente de reponer en la base imponible las reducciones indebidamente realizadas, con la práctica de las declaraciones-liquidaciones complementarias, que incluirán los intereses de demora. A su vez, las cantidades percibidas por la disposición anticipada de los derechos consolidados tributarán como rendimientos del capital mobiliario, salvo que provengan de contratos de seguro a que se refiere la disposición adicio-

15. RELEA SARABIA, A., *El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones de los Futbolistas*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007, en colaboración con la *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, pág. 151.

nal primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de Planes y Fondos de Pensiones, en cuyo caso tributarán como rendimientos del trabajo.”

Tanto en un caso como en otro está claro que la disposición anticipada de los derechos consolidados que no venga motivada por enfermedad grave, desempleo de larga duración o transcurso de un año desde la finalización de la vida laboral del deportista profesional o de la pérdida de esa condición del deportista de alto nivel significará la pérdida del tratamiento fiscal favorable propio de las aportaciones a la mutualidad y del que puedan tener sus prestaciones, con la consiguiente tributación conforme al régimen general del IRPF.

Pero hay dos diferencias significativas en relación con el texto actualmente vigente. En primer lugar la Ley 35/2006 corrige un defecto técnico de la anterior redacción, pues si hay que reponer en la base imponible las reducciones que en su día se efectuaron, las cantidades recuperadas no pueden volver a su vez a ser objeto de tributación, la cual sólo se podrá exigir en efecto sobre el exceso de lo recuperado sobre las aportaciones. En segundo lugar este exceso de los derechos consolidados deja de tributar como rendimiento de capital para hacerlo en todo caso como rendimiento de trabajo.

ALONSO MURILLO en su estudio ya citado hizo una oportuna crítica de esta redacción inicial de la norma:

“La primera parte del precepto resulta completamente lógica, si se produce la disposición anticipada de los derechos consolidados en supuestos diferentes de los específicamente previstos en el número 4 de la Disposición Adicional vigésima tercera de la L.I.R.P.F. se incumple uno de los requisitos necesarios para que las aportaciones en régimen especial a la Mutualidad de Previsión Social de Deportistas Profesionales otorguen el derecho a reducir la parte general de la base imponible del I.R.P.F. y, por tanto, procederá restituir las reducciones indebidamente practicadas. La segunda parte de este precepto, sin embargo, no puede considerarse acertada, puesto que al ponerla en conexión con la primera introduce una injustificada doble imposición de las cantidades aportadas, salvo que se entienda que las cantidades percibidas por la disposición anticipada de los derechos consolidados tributan sólo en la medida en que su cuantía exceda del importe de las cantidades previamente aportadas. Esta interpretación evita la doble imposición de las cantidades aportadas a esta Mutualidad de Previsión Social de Deportistas Profesionales en régimen especial, pero no tiene apoyo suficiente en la literalidad del número 4 del apartado Uno de la citada Disposición Adicional vigésima tercera de la L.I.R.P.F. No es éste un problema específico de la Mutualidad de Previsión Social de Deportistas Profesionales en régimen especial, puesto que es consecuencia de la traslación a este ámbito de lo dispuesto para las Mutualidades de Previsión Social en régimen general dentro del segundo párrafo de la letra b) del artículo 46.1 de la L.I.R.P.F.”¹⁶

Efectivamente esta última norma se expresaba en términos idénticos a los del precepto que acabamos de transcribir. Y con igual redacción aparece en el artículo

16. ALONSO MURILLO, F., “Las aportaciones y prestaciones...”, *op. cit.*, págs. 60-61. La referencia que sigue a este mismo autor está en pág. 62.

60.2.b) del Texto Refundido de la Ley 40/1998, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004. Pero la Ley 35/2006 comenzó por corregir en el sentido indicado esta regla general, que ahora aparece en su artículo 51.8 dejando bien claro que por una parte se reponen las reducciones indebidas y por otra se somete a tributación el exceso sobre las mismas, que a nuestro entender es la interpretación de las disposiciones anteriores que debe prevalecer.

En cuanto a la segunda diferencia, dicho exceso tributaba como rentas del capital mobiliario (salvo en el caso exceptuado por la norma) y ahora tributará como renta del trabajo personal. También este asunto merece un breve comentario. Según ALONSO MURILLO el hecho de que ese rendimiento tribute como capital mobiliario “viene a reconocer únicamente la verdadera naturaleza jurídico-tributaria de las cuantías percibidas.” Compartimos esta afirmación, que nos parece indiscutible; el producto de tales aportaciones dinerarias, que por considerarse indebidas vuelven a la base liquidable sin trato favorable alguno, debe ser calificado como renta del capital mobiliario. Cosa distinta es que el beneficioso régimen específico de las aportaciones deducibles implique la futura consideración de las prestaciones o de los derechos consolidados (en los supuestos en que se admite su recuperación anticipada) como rendimientos de trabajo a efectos del IRPF. También en este punto el precepto sobre la Mutualidad de Deportistas Profesionales ha seguido la regla general, como prueba la lectura de los preceptos citados en el párrafo anterior de la Ley 40/1998, del Texto Refundido y de la vigente Ley 35/2006.

Desconocemos la razón por la que este último texto legal ha adoptado la decisión de calificar como renta del trabajo el exceso de los derechos consolidados sobre las aportaciones en el caso analizado. Si se tiene en cuenta su importante novedad de distinguir entre base general sometida a tarifa progresiva y base del ahorro sometida a tipo proporcional del 18 por ciento, ahora resulta que como tal renta del trabajo podrá tener un trato fiscal mucho más severo que no parece justificado porque, por una parte, las aportaciones pudieron financiarse con rendimientos del trabajo o de cualquier otra procedencia; y, por otra, porque el contribuyente puede verse forzado a la disposición anticipada de dichos derechos al margen de cualquier intención de eludir tributos. A nuestro juicio, esa calificación debería revisarse.

Dejamos constancia de que la Mutualidad de Deportistas Profesionales regula el rescate voluntario de los derechos consolidados en el artículo 19 de su Reglamento del Plan de Ahorro y Previsión que hemos podido consultar. Dice:

“El Mutualista podrá solicitar en cualquier momento el rescate del Capital Acumulado, para lo que deberá cumplimentar la solicitud que al efecto le facilitará la Mutualidad. El importe del rescate será igual al 95 por 100 de la suma del Capital a 31 de diciembre del año anterior al de la solicitud más las aportaciones del año en curso sin que pueda practicarse rescate parcial.

En cualquier caso, el Mutualista que solicite el rescate asumirá las consecuencias fiscales que del mismo se deriven.”

Ese cálculo de su cuantía se debe a que según el artículo 7 de este Reglamento la participación anual de los mutualistas, que será del 90 por 100 de los beneficios o exce-

dentes del plan, se devenga a 31 de diciembre. Y en cuanto a la advertencia sobre las consecuencias fiscales, es sin duda oportuna, pues tal rescate implicará la reposición de las aportaciones en la base del contribuyente y la tributación del exceso según las reglas expuestas.

Finalmente queremos llamar la atención sobre la complejidad del sistema seguido por el legislador, tanto en el régimen general según el artículo 51.8 de la Ley 35/2006 como en el especial de los deportistas según su disposición adicional undécima. Ordenan estos preceptos que cuando se ha dispuesto anticipadamente de los derechos consolidados por causas distintas de paro, enfermedad o finalización de la actividad deportiva se pierde el derecho a deducir las aportaciones de la base imponible del IRPF; por tanto hay que proceder a su reposición a efectos de someterlas a dicho tributo. Para ello se establece un mecanismo que en línea teórica tiene una lógica indiscutible: se practicarán las correspondientes declaraciones-liquidaciones complementarias con inclusión de los intereses de demora. Es decir, las aportaciones de cada año darán lugar a una declaración-liquidación, sumándose como rentas del trabajo a la base liquidable de ese ejercicio, de cuya cuantía total dependerá el tipo aplicable a las mismas; a su vez habrá que tener en cuenta el año de que se trata y los transcurridos hasta el momento de esa declaración-liquidación para imputar el interés de demora correspondiente, que, como se sabe, es variable.

Si dejamos a un lado el planteamiento teórico y valoramos este sistema desde la perspectiva de su aplicación práctica, nos vemos obligados a deducir que es de una inesperada complejidad. Si hace menos de cuatro años (plazo de prescripción) que se vienen realizando las aportaciones, la labor será más llevadera para el contribuyente, que normalmente conservará sus declaraciones-liquidaciones de IRPF y se informará con facilidad sobre el interés aplicable; aún así tendrá que practicar cuatro declaraciones-liquidaciones complementarias. Pero si ha venido efectuando las aportaciones durante un periodo, por ejemplo, de quince años (que no es ninguna exageración), será verdaderamente inusual que conserve sus declaraciones anuales y que sepa practicar con facilidad las nuevas liquidaciones, salvo que acuda a asesoría externa o sea él mismo un profesional en la materia; además tendrá que partir del conocimiento de la cuantía de las aportaciones anuales, lo que exige disponer de esos datos o solicitarlos a la entidad aseguradora. Una vez más nos sorprende la percepción que tienen el legislador y los responsables de la Administración, que inspiran y preparan los proyectos, de los deberes que pueden imponer a los contribuyentes; y que repitiendo con tanta frecuencia el objetivo de la simplificación del sistema tributario no se esfuerzan en encontrar soluciones prácticas sin deterioro de los principios de justicia fiscal.

Ese mismo legislador no ha dudado en calificar los derechos consolidados como rentas de trabajo, lo cual es una solución convencional que no responde a la realidad, pues su componente principal son las aportaciones del contribuyente que pueden haber financiado con rentas del trabajo, de la actividad económica o de cualquier otra fuente; y junto a ellas, los rendimientos de tales aportaciones dinerarias, que son rendimientos del capital mobiliario. Tampoco ha dudado, por poner un ejemplo vinculado al tema que estudiamos, en aplicar una reducción general del 40 por 100 a todas las

rentas que se consideren obtenidas en un periodo de más de dos años o de forma notoriamente irregular en el tiempo, cualquiera que sea su cuantía, el plazo de obtención o las características de su irregularidad. Bien podría haber evitado en este caso una cadena de declaraciones-liquidaciones complementarias mediante la imputación al ejercicio en que se perciben de la totalidad de los derechos consolidados aplicándoles una deducción o reducción calculada teniendo en cuenta dos objetivos: compensar la diferencia de tipos impositivos entre su imputación a un año o a los años en que se vinieron efectuando las aportaciones y la no exigencia de intereses si no se retrotrae la deuda a tales ejercicios. Proponemos pues revisar en este punto las normas vigentes, que son fáciles en su concepción y difíciles a la hora de su aplicación.

3. Prestaciones

Dice la disposición adicional undécima en su apartado uno, número 5:

“d. Las prestaciones percibidas, así como la percepción de los derechos consolidados en los supuestos previstos en el apartado 4 anterior, tributarán en su integridad como rendimientos del trabajo.

e. A los efectos de la percepción de las prestaciones se aplicará lo dispuesto en los apartados 8 y 9 del artículo 51 de esta Ley.”

Ya nos hemos ocupado de la disposición de los derechos consolidados. En cuanto a las prestaciones, esta disposición no hace más que reenviarnos al régimen general de tributación en el IRPF como tales rendimientos de trabajo incluidos en la relación del artículo 17.2 de la Ley 35/2006. La especialidad de la Mutualidad de Deportistas Profesionales se centra en las aportaciones, no en las prestaciones ni en los ingresos percibidos por la percepción anticipada de los derechos consolidados en los casos expuestos. Así que nos remitimos a los preceptos aplicables de este texto legal, pues estas páginas no son el lugar apropiado para su exposición. Nos limitamos por ello a transcribir el artículo 15 del Reglamento del Plan de Ahorro y Previsión de esta Mutualidad y hacer una breve referencia a la principal novedad introducida por la Ley 35/2006 en esta materia. Dicho artículo 15 establece:

“Opciones de cobro del Capital Acumulado.

En el momento de devengarse el derecho a cualquiera de las prestaciones o cuando se produzca cualquiera de los supuestos excepcionales especificados en el artículo 13, el Capital Acumulado podrá ser cobrado, a elección del mutualista, de las siguientes formas:

- *Capital: Percepción de un pago único, igual al importe del Capital Acumulado del mutualista en la fecha de solicitud. El pago podrá ser inmediato, o diferido a una fecha posterior indicada por el beneficiario en el momento de la solicitud de la prestación.*
- *Renta: Percepción de dos o más pagos sucesivos con periodicidad regular, incluyendo al menos un pago en cada anualidad. El pago de estas rentas podrá ser*

inmediato desde la fecha de la contingencia o diferido a un momento posterior. Las rentas podrán ser:

- Renta Financiera. El beneficiario indicará la cuantía y periodicidad, entre las opciones que le plantee la Mutualidad, de la renta a percibir hasta el momento en que se agote el capital acumulado. En caso de fallecimiento del beneficiario el saldo de la operación se transmitirá a sus beneficiarios en forma de capital.*
- Renta Actuarial. Esta renta podrá ser temporal o vitalicia y reversible o no. El importe será el que actuarialmente resulte en función del capital acumulado del mutualista, la edad y el sexo de sus perceptores, la modalidad de renta, el tipo de interés técnico establecido por la Dirección General de Seguros para el cálculo de las provisiones del seguro de vida y las tablas de supervivencia que sean aplicables en el momento de la solicitud.*

La cuantía de cualquier renta podrá ser constante o variable. Si se optase por una renta variable, el beneficiario definirá el criterio de revalorización.

- Mixta: Combinación de una renta en los supuestos 2.1 y 2.2 y un pago en forma de capital.*

Para Poder percibir las prestaciones en forma de renta o capital diferido será imprescindible acreditar que el beneficiario no ha fallecido, bien mediante la presentación anual de una fe de vida del mismo o mediante otro sistema alternativo adecuado a su fin.

La percepción en forma de capital no superará los € 78.131,57."

En cuanto a la novedad más relevante incorporada en esta materia por el nuevo texto legal del IRPF, como ya hemos dicho al analizar el régimen fiscal de la disposición anticipada de los derechos consolidados, es la desaparición de la reducción del 40 por 100 aplicable hasta 1 de enero de 2007 a la recepción de las prestaciones en forma de capital. Así se deduce del artículo 18.3 de la Ley 35/2006, que limita la aplicación de dicha reducción a las prestaciones enumeradas en el artículo 17.2.a), 1ª y 2ª, es decir, las pensiones, haberes pasivos y demás prestaciones de los regímenes públicos de la Seguridad Social y las percibidas de las mutualidades obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y entidades similares. No obstante la disposición transitoria duodécima de dicha Ley respeta el régimen tributario de las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas antes de 1 de enero de 2007, o, si las contingencias son posteriores, de las prestaciones correspondientes a las aportaciones anteriores a esta fecha, lo que significa la aplicación de la reducción a las recibidas o a parte de las recibidas en forma de capital según el artículo 17.2.b) del Texto Refundido de 2004 siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación, plazo que, no obstante, no se exige para las prestaciones por invalidez.

XI. RÉGIMEN DE LAS APORTACIONES Y PRESTACIONES TRAS LA FINALIZACIÓN DE LA VIDA LABORAL

Finalmente, el apartado último apartado de la disposición adicional undécima establece:

“Dos. Con independencia del régimen previsto en el apartado anterior, los deportistas profesionales y de alto nivel, aunque hayan finalizado su vida laboral como tales o hayan perdido esta condición, podrán realizar aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales.

Tales aportaciones podrán ser objeto de reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos, para los planes de pensiones, por el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes de Pensiones.

Como límite máximo conjunto de reducción de estas aportaciones se aplicará el que establece el artículo 51.6 de esta Ley.

A los efectos de la percepción de las prestaciones se aplicará lo dispuesto en los apartados 8 y 9 del artículo 51 de esta Ley.”

No comentamos esta disposición en cuanto que se refiere al régimen general de las aportaciones a los planes y fondos de pensiones según el IRPF, sin especialidad alguna para los deportistas, que podrán acogerse al mismo como cualquier otro contribuyente. El único asunto de interés es su compatibilidad con el régimen específico de la Mutualidad de Deportistas Profesionales, del cual nos ocupamos en el apartado siguiente.

XII. COMPATIBILIDAD ENTRE EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS DEPORTISTAS Y EL RÉGIMEN GENERAL DE PLANES Y FONDOS DE PENSIONES

Al hilo del apartado anterior, debe quedar claro que las aportaciones específicas a la Mutualidad de Deportistas Profesionales son compatibles con las que estos mutualistas puedan hacer a cualquier otro de los sistemas de previsión social conforme al régimen general de las mismas regulado en los artículos 51 y siguientes de la Ley 35/2006, que, por supuesto, también pueden ser canalizadas a través de esta misma Mutualidad (por ello pueden ser mutualistas personas distintas a los deportistas profesionales o de alto nivel, como ya quedó dicho). Ni en estos preceptos ni en la disposición adicional undécima que acabamos de examinar hay ninguna restricción de tal compatibilidad. Por tanto un deportista profesional o de alto nivel, mientras sea considerado como tal, podrá deducir anualmente de la base imponible del IRPF la cantidad máxima de 24.250 euros en concepto de aportación a la citada Mutualidad y de 10.000 euros (o 12.500 en el supuesto infrecuente de que sea mayor de 50 años de edad) en concepto de aportación a dichos sistemas de previsión social. En el caso de estos últimos sí hay una norma que incluye en esas cuantías máximas (10.000 ó 12.500 euros) el total de las aportaciones o contribuciones; es el artículo 51.6. Pero no sucede así en relación con la vía abierta por la disposición adicional undécima. De manera que los beneficiarios de este régimen especial pueden destinar a este tipo de ahorro la cantidad máxima anual total de 34.250 euros (o 36.750 euros si son mayores de 50 años). Y a ello pueden añadir aún, como cualquier otro contribuyente del IRPF, la cantidad de 2.000 euros por aportaciones realizadas a favor de su cónyuge cuando no éste obtenga a su vez rendimientos netos del trabajo o de las actividades económicas superiores a 8.000 euros (artículo 51.7).

Es curioso que según el *Programa Informa* de la Agencia Estatal de Administración Tributaria esta compatibilidad dé lugar a una de las preguntas frecuentes que se dirigen a la misma. Así, en un ámbito en que dicho programa apenas contiene alguna información o aclaración de interés, aparece el siguiente texto:

“PREGUNTA: ¿Pueden realizarse aportaciones a la mutualidad de deportistas profesionales por otro régimen que no sea el especial y con derecho a reducir las de la base imponible?”

RESPUESTA: Sí. Los deportistas profesionales y de alto nivel, aunque hayan finalizado su vida laboral como deportista profesional o hayan perdido la condición de de-

portistas de alto nivel, pueden realizar aportaciones al régimen general de la mutualidad de deportistas profesionales. Dichas aportaciones reducirán la base imponible del contribuyente en la parte que tenga por objeto la cobertura de las prestaciones previstas para los planes de pensiones. La reducción aplicada tendrá como límite el fijado para las aportaciones al régimen general de las aportaciones a sistemas de previsión social, computándose conjuntamente con ellas a estos efectos.”

El artículo 8 del Reglamento del Plan de Ahorro y Previsión distingue con claridad entre ambos regímenes cuando dice lo siguiente:

“Las aportaciones al plan realizadas por los mutualistas se diferenciarán en:

- *Aportaciones Especiales: Las realizadas por deportistas profesionales y deportistas de alto nivel. Se consideran deportistas profesionales los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Se consideran deportistas de alto nivel los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel.*
- *Aportaciones Generales: Las realizadas por los mutualistas no incluidos en el punto anterior. También tendrán esta consideración aquellas aportaciones que, aún siendo realizadas por deportistas profesionales o de alto nivel, excedan el máximo legal para las aportaciones a planes de pensiones de los partícipes de 65 años.*

A efectos de determinar el tipo de aportación, el mutualista comunicará en la solicitud de incorporación a la Mutualidad, su situación como deportista profesional o deportista de alto nivel. Asimismo deberá comunicar a la Mutualidad cualquier modificación que se produzca en la misma.”

Habría que revisar la redacción de este artículo para citar el nuevo Real Decreto 971/2007 sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento, así como la remisión a las aportaciones máximas de contribuyentes de 65 o más años de edad, pues ya se ha explicado que la Ley 35/2006 las ha reducido a 12.000 euros, es decir, algo menos de la mitad de las aportaciones máximas permitidas a dichos deportistas.

No obstante esta compatibilidad y las elevadas cifras que pueden alcanzar las aportaciones totales, no faltan autores que consideran insuficiente el sistema actual como solución de los problemas específicos de los deportistas. Este es el caso de CORDERO SAAVEDRA, que tras su breve exposición sobre la mutualidad opina que “no deja de representar una vía limitada, por mucho que se prevea una mayor aportación anual y, por ello, consideramos que la cristalización del ahorro puede ir dirigida por otros derroteros.” De ahí su consejo de acudir a operaciones de capitalización o de seguros de vida e invalidez con tratamiento particular en las normas del IRPF¹⁷.

En el libro citado de RELEA SARABIA se hace una propuesta que podría traducirse en un instrumento de previsión social complementario de los anteriores:

17. CORDERO SAAVEDRA, L., “El deportista profesional...”, *op. cit.*, pág. 367.

“Otra mejora en esta línea, aunque afectaría también al Derecho de la Seguridad Social, consistiría en adecuar en función de la reducida vida laboral de estos trabajadores, los topes máximos de cotización a aquélla, de forma que pudieran cotizar mucho más durante los años en que obtienen sus ingresos a cambio de reducir el período de carencia para la obtención de su pensión de jubilación. Se alcanzarían así dos objetivos: de un lado, la prestación por jubilación respondería mejor a la situación de desprotección en que anticipadamente se encuentran muchos de estos deportistas, y de otro, al constituir las cotizaciones a la Seguridad Social un gasto deducible en el IRPF, disminuiría la desmedida progresividad a que quedan sujetas sus rentas en la exigua vida laboral.”¹⁸

18. RELEA SARABIA, A., “El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones...”, *op. cit.*, pág. 151.

XIII. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

Primera.– El tratamiento específico del ahorro previsión de los deportistas como vía de compensación del efecto de la progresividad sobre sus ingresos

Hemos visto que desde la Ley 44/1978 hasta la actual Ley 35/2006 del IRPF el legislador ha negado la calificación de rentas irregulares a los ingresos en general de los deportistas, a pesar del reiterado reconocimiento doctrinal de los problemas planteados por la incidencia de la progresividad en las rentas que se acumulan en un reducido número de años. La reducción del 40 por 100 sólo se aplicará por tanto a sus rendimientos cuando se consideren obtenidos en un plazo superior a dos años conforme a las normas de dicho tributo.

En la búsqueda de un sistema razonable de gravamen para las fuentes fugaces de renta tuvo una especial importancia la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1992, que apuntó como vía de compensación las aportaciones a planes y fondos de pensiones deducibles de la base imponible del IRPF. Es cierto que el Tribunal expone esta idea en relación con la Ley 44/1978 y que el régimen fiscal favorable de dichas aportaciones no nace hasta la Ley 8/1987 reguladora de los Fondos y Planes de Pensiones. Además, en ese momento no existen normas especiales para los deportistas, que sólo pueden acogerse al sistema aplicable a todos los contribuyentes. Pero tenemos la convicción de que el planteamiento de esta sentencia abrió la puerta a ese régimen específico.

Segunda.– Régimen especial de las aportaciones de los deportistas a la mutualidad de previsión social

No obstante el camino ha sido largo. Hubo que esperar hasta la Ley 6/2000 de medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. Introdujo una nueva disposición adicional vigésima tercera en la Ley 40/1998 del IRPF estableciendo un régimen especial para las aportaciones de los deportistas profesionales a su mutualidad de previsión social. Dicho régimen se ha mantenido hasta la actual Ley 35/2006 con algunas modificaciones, la más importante de las cuales es sin duda la significativa elevación de tales aportaciones deducibles.

Hemos expuesto los hitos principales de este camino: reivindicaciones formuladas por las asociaciones de deportistas profesionales, propuestas doctrinales e informes oficiales relacionados en general con la regulación del deporte, el tratamiento fiscal de los ingresos de los deportistas y el específico de sus aportaciones a la mutualidad.

Tercera.– Creación de la Mutualidad de Deportistas Profesionales

Esta entidad se constituyó como mutualidad de previsión social a prima fija en julio de 2000; le fue otorgada la correspondiente autorización administrativa por la Orden Ministerial de 14 de diciembre de este mismo año. Está sometida a la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, cuyo Texto Refundido fue aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2004, y al vigente Reglamento de Mutualidades de Previsión Social aprobado por el Real Decreto 1430/2002.

Se trata de una entidad aseguradora privada, sin ánimo de lucro, que facilita seguros voluntarios complementarios del sistema obligatorio de la Seguridad Social, financiada mediante prima única. A efectos de su análisis hemos tenido en cuenta tanto la citada normativa como los Estatutos de esta Mutualidad y el Reglamento del Plan de Ahorro e Inversión aprobado por la misma. Canaliza tanto las aportaciones especiales de los deportistas como aquellas que se acogen al régimen general de los planes y fondos de pensiones.

Cuarta.– Ámbito subjetivo del régimen especial

Beneficia, en primer lugar, a los deportistas profesionales a los que se refiere el Real Decreto 1006/1985, que regula esta particular relación laboral, cuyo contenido ya ha sido expuesto.

Propuesta.– A la vista de esta disposición proponemos que puedan también acogerse a este régimen especial los deportistas que actúan por cuenta propia y cuyos rendimientos no proceden por tanto del trabajo sino de una actividad económica en el sentido del artículo 27 de la Ley reguladora del IRPF (§ 22).

En segundo lugar, se benefician los deportistas de alto nivel, conforme a su delimitación por el Real Decreto 971/2007. A diferencia del Real Decreto 1467/1997, esta reciente disposición se refiere también a los deportistas de alto rendimiento.

Propuesta.– Teniendo en cuenta su definición y los criterios para su calificación como tales, proponemos que los deportistas de alto rendimiento puedan acogerse igualmente al régimen especial, bien mediante su incorporación a la Mutualidad de Deportistas Profesionales bien autorizándoles aportaciones de igual cuantía máxima a través de otras entidades aseguradoras (§ 23).

Quinta.– Disposición de los derechos consolidados sin pérdida del régimen especial

Supuestos de disposición anticipada. La Ley de Planes y Fondos de Pensiones admite la disposición anticipada de los derechos consolidados de los partícipes o mutualistas en los casos de paro de larga duración y de enfermedad grave cuando se cumplen los requisitos reglamentarios. La disposición adicional undécima de la Ley 35/2006 ha añadido un nuevo supuesto: el transcurso de un año desde la finalización de la vida laboral del deportista profesional o desde que el deportista de alto nivel pierda esta calificación. Se trata sin duda de una medida acertada dadas las adversas circunstancias que dan lugar a esta recuperación de los fondos antes de que se produzcan las contingencias cubiertas.

Régimen fiscal de las cantidades percibidas. En estos supuestos se mantiene el régimen especial analizado, de manera que se respeta la deducción de las aportaciones practicadas en los años anteriores y se recuperan esas cantidades con el mismo tratamiento fiscal de las prestaciones que se hubieran recibido en su día. Hasta la entrada en vigor de la citada Ley ello significaba que a las cantidades percibidas en concepto de tales derechos consolidados les resultaba de aplicación la reducción del 40 por 100 para su integración en la base liquidable del IRPF como rendimientos del trabajo, puesto que tal pago es equivalente a la recepción de las prestaciones como capital.

Pero tras la reforma introducida por la Ley 35/2006 la recuperación de los derechos consolidados sufre un trato fiscal perjudicial dado que esa reducción del 40 por 100 ha desaparecido y el contribuyente se ve obligado a imputar esas cantidades a un solo ejercicio, con lo que soportará normalmente el tipo máximo de la escala progresiva y el mínimo diferimento del tributo. Además la calificación como rentas del trabajo le perjudica indiscutiblemente, porque los derechos consolidados incluyen las aportaciones y sus rendimientos, los cuales deberían ser considerados como rentas del capital mobiliario gravadas el 18 por 100, no como rentas de trabajo sometidas a tarifa general con tipos máximos del 43 por 100.

Propuesta. Ante esta situación, que no parece haber sido prevista por el legislador, hacemos la propuesta de que se aplique la reducción del 40 por 100 a las cantidades percibidas por disposición de los derechos consolidados en los supuestos enumerados, con la consiguiente modificación del artículo 18.3 de la Ley (§ 24).

Sexta.– Régimen fiscal de las aportaciones

El apartado 5 de la disposición adicional undécima que comentamos establece con claridad que las aportaciones en este régimen especial de deportistas, hasta la cantidad máxima de 24.250 euros, son deducibles de la base imponible del IRPF, duplicando así las aportaciones máximas deducibles en el régimen general (10.000 euros o 12.000 euros para personas de más de 50 años), como vía para evitar la incidencia de la progresividad en este grupo de contribuyentes.

En esta norma encontramos además otra particularidad: las aportaciones pueden alcanzar la totalidad de los rendimientos netos del trabajo y de la actividad económica, rompiendo los límites del régimen general (30 por 100 o 50 por 100 en el caso de contribuyentes mayores de 50 años). Sin embargo ese amplio margen es más teórico que real, pues sólo beneficia a los deportistas con ingresos inferiores a 80.833 euros que puedan aportar a la mutualidad cantidades superiores al 30 por 100 de los mismos, bien porque asumen un fuerte ahorro bien porque disponen de ingresos procedentes de otras fuentes de renta.

Séptima.– Disposición de los derechos consolidados con pérdida del régimen especial

Si el mutualista dispone por cualquier causa de los derechos consolidados y no se trata de alguno de los supuestos antes analizados (paro, enfermedad, finalización de la actividad deportiva) pierde el derecho a deducir las aportaciones de la base imponible del IRPF. En el caso de la Mutualidad de Deportistas Profesionales su Reglamento prevé la posibilidad de rescate voluntario mediante simple solicitud.

Propuesta sobre reposición de las aportaciones deducidas. En consecuencia tanto en el régimen especial como en el general se verá obligado a reponer en dicha base anual las cantidades correspondientes. El sistema adoptado por el legislador es de notoria complejidad práctica, pues obliga a formular declaraciones-liquidaciones complementarias con los intereses de demora exigibles. Téngase en cuenta que las aportaciones pueden haberse realizado durante un elevado número de años, lo que obligaría a toda una serie de declaraciones-liquidaciones. De ahí que hayamos propuesto la simplificación máxima, estudiando la conveniencia de que la totalidad de las cantidades percibidas se imputen al ejercicio en que se perciben con un porcentaje de reducción que compense las diferencias de tipos aplicables y la no exigencia de intereses de demora (§ 25).

Propuesta sobre tributación de los excedentes sobre las aportaciones. Normalmente los derechos consolidados serán superiores al total de las aportaciones realizadas. Una vez que estas se han repuesto en la declaración-liquidación correspondiente tales excedentes recibidos por el mutualista deberán también tributar por el IRPF. Tanto el régimen general de la Ley 35/2006 como la disposición adicional undécima disponen que se considerarán como rendimientos del trabajo imputables al ejercicio en que se reciben. Se integrarán pues en la base general a la que se aplicará la tarifa progresiva.

Sin embargo tales excedentes deberían tener la consideración de rendimientos del capital mobiliario, puesto que se trata de rentas producidas por aportaciones dinerarias. En consecuencia deberían integrarse en la llamada base del ahorro y tributar al 18 por 100, conforme al nuevo esquema del IRPF y no en la base general sometida a la tarifa progresiva con tipos máximos del 43 por 100. Proponemos por tanto la modificación de esa normativa (§ 26).

Octava.– Régimen fiscal de las prestaciones

Una vez que acaecen las contingencias que han sido objeto de cobertura el mutualista tiene derecho a recibir las prestaciones. En el caso de la Mutuality de Deportistas Profesionales, como tal sistema voluntario de previsión social, no disfrutan de ningún tipo de protección o trato fiscal favorable a partir de la Ley 35/2006 cualquiera que sea el modo en que se reciben, como renta, como capital o como combinación de ambos. Esta es una de las novedades más significativas introducidas por dicha Ley. No procederá pues en ningún caso la aplicación de la reducción del 40 por 100.

No obstante la disposición transitoria duodécima respeta el régimen tributario anterior; así que podrá aplicarse la reducción del 40 por 100 a las prestaciones percibidas por vía de capital en cuanto procedan de contingencias anteriores a 1 de enero de 2007 o, si son posteriores, por la parte correspondiente a las aportaciones efectuadas antes de esa fecha si han transcurrido dos años.

Novena.– Compatibilidad de los regímenes especial y general. Aportaciones máximas deducibles

Las aportaciones a la Mutuality de Deportistas Profesionales conforme al régimen especial analizado son compatibles con las aportaciones al régimen general que dichos deportistas puedan hacer a través de esa misma Mutuality o de cualquier otra entidad debidamente autorizada. Ello significa que sus aportaciones máximas deducibles de la base imponible del IRPF pueden ascender anualmente a 34.250 euros, que en el caso de que sean mayores de 50 años podrán elevarse a 36.750 euros, siempre que se cumplan los requisitos normativos expuestos. Además de ello, en cuanto contribuyentes sujetos al régimen general, y también conforme a las disposiciones vigentes, podrán aportar 2.000 euros anuales a favor de su cónyuge.

ANEXO

I. Informes anuales de la mutualidad de deportistas profesionales

Esta Mutualidad ha hecho públicos sus Informes anuales desde 2000, año de su constitución, hasta 2005; cuando se escriben estas páginas aún no han sido publicados los correspondientes a 2006 y 2007. En ellos aparece la información que se resume a continuación sobre número de mutualistas y aportaciones efectuadas por los mismos. Los cambios en la presentación de los datos motivan que no se consigne cantidad en algunas de las casillas de los siguientes cuadros.

Número de mutualistas

Mutualistas	2000	2001	2002	2003	2004	2005
A 31 de diciembre	356	606	784	926	1.011	1.120
Altas en el ejercicio	356	251	178	144	102	135
Bajas en el ejercicio	-	1	-	2	17	26
Incremento neto	356	250	178	142	85	109
En situación de actividad	-	-	784	908	979	1.074
Bajas en próximo ejercicio	-	-	2	17	24	37
Perceptores de renta	-	-	-	1	8	9

**Porcentajes de mutualistas por deportes
Año 2005**

Deporte	Porcentaje
Fútbol	70 %
Baloncesto	11 %
Ciclismo	7 %
Atletismo	2 %
Balonmano	2 %
Fútbol Sala	2 %

Patinaje	1 %
Motociclismo	1 %
Tenis	1 %
Pelota	1 %
Otros	2 %

Aportaciones de los mutualistas
Miles de euros y número de mutualistas

Aportaciones	2002	2003	2004	2005
Plan Especial				
Mutualistas	731	788	789	823
Importe	10.503,5	12.273	12.468,10	13.029,24
Aportación media	14,4	15,57	15,80	15,83
Plan General				
Mutualistas	12	22	24	23
Importe	82,7	97,80	126,50	76,05
Aportación media	6,9	4,45	5,27	3,31
Suma de ambos Planes				
Mutualistas	731	795	799	838
Importe	10.586,1	12.370,80	12.594,50	13.105,30
Aportación media	14,5	15,56	15,76	15,64
Mutualistas que aportan a ambos planes	12	15	14	8

II. Memorias de la Administración Tributaria

En las *Memorias de la Administración Tributaria*, publicadas por la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos del Ministerio de Economía y Hacienda, correspondientes a los años 2002 a 2005 (última de las publicadas en el momento de escribir estas páginas) aparece dentro la información sobre la determinación de la base liquidable del IRPF el desglose de las reducciones que se practican en la base imponible; se dedica un apartado especial a los deportistas profesionales que contiene los datos que se ofrecen en el cuadro siguiente, limitados a los ejercicios 2001 a 2004, puesto que en las Memorias publicadas no hay información sobre los ejercicios posteriores a este último. En cuanto a los datos del año 2000, dice la Memoria del 2002: "Para el ejercicio 2000 no se dispone de información estadística de estas aportaciones, por lo que su importe se ha estimado por la diferencia entre el resultado de minorar la parte general

de la base imponible en las restantes reducciones y la cuantía de la base liquidable general". Como hemos explicado, la Mutualidad se constituyó a finales de este ejercicio.

Reducciones en la base imponible del IRPF por aportaciones a la Mutualidad de deportistas profesionales

Deportistas profesionales	2000	2001	2002	2003	2004
Número de liquidaciones	-	2.538	2.650	2.957	2.387
Importe de reducciones por aportaciones a la Mutualidad (miles de euros)	2.236	12.160	13.611	14.393	12.527
Reducciones medias (euros)	-	4.791	5.136	4.868	5.248

Como puede comprobarse hay cierto desajuste entre las cantidades que aparecen en este cuadro y los datos facilitados por la Mutualidad de Deportistas Profesionales que antes hemos recogido. No podemos dar una explicación precisa de estas diferencias a partir de la información de las *Memorias de la Administración Tributaria*, pues se limitan en este punto a comentarios generales. Las notas que aparecen en el cuadro sobre determinación 1.14 "Determinación de la base liquidable. IRPF 2003 y 2004" (pág. 101) de la *Memoria* de 2005 advierten lo siguiente sobre las reducciones por aportaciones a sistemas de previsión social, entre las cuales se encuentran las efectuadas por deportistas profesionales:

"(3) Por razones de coherencia con la información referente a las reducciones por circunstancias laborales, personales y familiares, se recogen las cantidades consignadas no las aplicadas. La diferencia entre dichas cantidades en el ejercicio 2004 fue de 442.893 miles de euros para el conjunto de reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social (...)

(4) Incluye planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados."

Dicha *Memoria* de 2005 (pág. 99-100) sólo dice lo siguiente cuando explica la estructura de la base liquidable del IRPF del ejercicio 2004 y se refiere a las reducciones por aportaciones a sistemas de previsión social:

"Aportaciones a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales y de alto nivel, con el límite de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio si dicha suma fue inferior a 22.838,46 euros anuales o esta última cantidad, en caso contrario.

En caso de tributación conjunta, los límites anteriores se aplicaban de forma independiente e individual a cada partícipe o mutualista integrado en la unidad familiar.

Por otra parte, la aplicación de las reducciones correspondientes al régimen general de aportaciones directas y contribuciones empresariales a los sistemas de previsión social de los que fuese partícipe o mutualista el contribuyente o su cónyuge no podía dar lugar a una base liquidable general negativa. En caso de tributación conjunta, la reducción aplicable por cada partícipe o mutualista no podía dar lugar a una base liquidable general negativa calculada de forma individual para cada uno de ellos.

Por último, en relación con las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, hay que tener en cuenta que los partícipes y los mutualistas contribuyentes del impuesto pudieron solicitar que aquellas cantidades aportadas, incluidas las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas, que, por exceder de los límites cuantitativos de reducción fiscal indicados no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible, lo fueran en los cinco ejercicios siguientes.”

De los comentarios posteriores de dicha Memoria sólo cabe destacar que refiriéndose más adelante a las reducciones por aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social en general, y por tanto incluidas las correspondientes a deportistas profesionales y de alto nivel, añade lo siguiente (pág. 107):

“También en dicho apartado se apuntó que estas cifras corresponden a los importes teóricos o consignados por los contribuyentes en sus liquidaciones, los cuales no se tradujeron en su integridad en minoraciones de la base imponible del impuesto.”

Por tanto, las referidas diferencias pueden deberse a diversas causas, entre ellas, aunque no asome en los comentarios anteriores al hecho de que los deportistas profesionales hayan computado también aportaciones o contribuciones a planes de pensiones no gestionados por la citada Mutuality.

CAPÍTULO SÉPTIMO

**OTROS ASPECTOS DE LA TRIBUTACIÓN
DE LOS DEPORTISTAS EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA
SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
RESIDENTES Y NO RESIDENTES**

I. DEPORTISTAS IMPATRIADOS. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL

1. Normativa aplicable y contenido básico de este régimen especial

El título X de la Ley 35/2006 establece distintos regímenes especiales dentro del IRPF. Uno de ellos es el regulado en la sección 5ª, que sólo contiene el artículo 93, precepto que ha sido desarrollado por el Reglamento de dicho tributo, aprobado por el Real Decreto 439/2007, que dedica a este tema el título VIII, artículos 113 a 120.

Según esta normativa las personas físicas que se desplacen al territorio español como consecuencia de un contrato de trabajo y adquieran aquí su residencia fiscal, convirtiéndose por tanto en contribuyentes del IRPF, podrán optar por tributar mediante la aplicación de las reglas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), es decir, como si no fueran residentes en España. Por supuesto el ejercicio de esta opción está sometido a diversos requisitos, que luego analizaremos. El primero de ellos limita ese derecho a quienes no hayan sido residentes en España durante los diez años anteriores a su desplazamiento a nuestro territorio; de ahí el término de “*impatriados*” que suele aplicarse a los posibles beneficiarios de este régimen, que bien podría sustituirse por el de *repatriados* si los trabajadores que adquieren la residencia tenían ya la nacionalidad española.

Tanto la norma legal como el texto reglamentario aluden a este grupo de contribuyentes como “*las personas físicas*” o “*los trabajadores*”, evitando cuidadosamente cualquier tipo de referencia a su nacionalidad. De modo que tendrán derecho a ejercer la opción los españoles y los extranjeros de cualquier nacionalidad siempre que cumplan los requisitos exigidos. También debe quedar claro que este régimen no está expresamente vinculado a los deportistas, que ni siquiera son mencionados en las disposiciones citadas. Pero es bien conocido que una de las razones poderosas de que fuera diseñado y aprobado por el legislador fue precisamente facilitar la incorporación a los equipos nacionales de deportistas de élite de cualquier nacionalidad otorgándoles un régimen fiscal que pudiera resultarles beneficioso. CHICO DE LA CÁMARA dice lo siguiente comentando la Ley de Acompañamiento para 2004 que introdujo esta nueva forma de tributación:

“(…) Aunque el diseño de la norma estaba planteado de forma general para cualquier actividad laboral, no circunscrita necesariamente al ámbito deportivo, sin embargo

no faltaron quienes denominaron de forma impropia a esta norma la «Ley Beckham» como consecuencia de un rumor ciertamente extendido de que la inclusión del precepto tenía como destinatarios principales a ciertos jugadores de fútbol que ese mismo año habían pasado a formar parte de las plantillas de los distintos equipos de la primera división de nuestro deporte nacional. A priori la aparición de la citada norma fue valorada positivamente por los clubes de fútbol (que en la mayoría de las ocasiones son los que se hacen cargo del coste económico derivado del pago de los impuestos sobre la renta a los que están sometidos los deportistas de élite en sus relaciones con el club al pactarse en los contratos la cláusula «libre de impuestos»)¹.

De ahí que se hayan publicado varios trabajos sobre el régimen de los impatriados referidos especialmente a los deportistas.

Desde el momento en que el legislador otorga al contribuyente una opción que le permite tributar por el IRPF o por el IRNR es evidente que tal opción vendrá determinada por la elección de la carga fiscal más beneficiosa o menos gravosa. Si el sujeto pasivo actúa con un mínimo criterio de racionalidad tributaria hará sus cuentas conforme a las previsiones de ingresos (luego veremos que la opción debe ejercitarse en un plazo estricto y antes del devengo del IRPF correspondiente al primer año de residencia en España) y decidirá lo que más le convenga, decisión que posiblemente exigirá hacer un primer borrador de las liquidaciones de ambos tributos dada la complejidad de la normativa y de las disparidades en la tributación de los diversos tipos de rentas, aunque debe reconocerse que tales diferencias han quedado muy disminuidas a causa de las recientes modificaciones de los tipos del IRNR. Sin ánimo de entrar ahora en el análisis y valoración de uno y otro modo de tributación y ateniéndonos a los rendimientos de trabajo, el contribuyente del IRPF se ve sometido a una escala progresiva que va del 24 por 100 al 43 por 100 mientras que el IRNR grava esas rentas al tipo proporcional del 24 por 100. En cambio si consideramos los rendimientos que constituyen hoy la denominada “base del ahorro”, el sujeto pasivo del IRPF pagará conforme al tipo proporcional del 18 por 100 en ambos tributos tras las últimas reformas.

¿Por qué se otorga esta opción a los trabajadores desplazados a España? La razón habría que buscarla en primer lugar en la exposición de motivos de la Ley 35/2006; pero este preámbulo da pocas explicaciones. Cuando se refiere al título X sobre los regímenes especiales en general se limita a decir que las modificaciones ya “han sido detalladas al analizar el contenido del Título III, por lo que no cabe añadir comentario alguno.” Y si nos vamos a lo que expone sobre tal título III, allí sólo consta que el nuevo texto legal “incorpora, como un régimen fiscal adicional, el correspondiente a determinados contribuyentes que cambian su residencia a territorio español, que en la actualidad eran objeto de regulación en el apartado 5 del artículo 9 del texto refundido de la Ley”. Ante esta parquedad de motivaciones consultamos la Ley 62/2003 o Ley de Acompañamiento para 2004, que fue la que introdujo este régimen especial mediante una modificación de la Ley 40/1998 reguladora del IRPF; pero su preámbulo tampoco

1. CHICO DE LA CÁMARA, P., “Los regímenes tributarios especiales que concede nuestro sistema tributario a los deportistas para favorecer la generación de renta en nuestro país”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 17, 2006, pág. 161.

dice ni una palabra sobre el tema. Los sucesivos textos reglamentarios de dicha Ley 40/1998, del Texto Refundido posterior y el actualmente vigente no son más explícitos; se limitan a desarrollar los correspondientes preceptos legales.

No obstante, de las propias disposiciones normativas, de su tramitación parlamentaria y de las declaraciones generales sobre las modificaciones del IRPF podemos deducir, como han puesto de manifiesto algunos comentarios doctrinales, que se trata de favorecer la entrada y permanencia en nuestro país de capital humano, de trabajadores especializados o cualificados en todos los sectores laborales de producción de bienes y servicios, incluyendo por tanto los deportistas, que se han tenido especialmente en cuenta, según parece, para el otorgamiento de la protección fiscal que intenta lograr ese objetivo. En un breve comentario de LANDA AGUIRRE se afirma:

“Puede entenderse que el legislador lo que pretende precisamente es que el negocio del deporte profesional en España sea lo más competitivo posible frente a las ligas extranjeras, y que los clubes y entidades deportivas españolas puedan lograr la contratación de los mejores deportistas mundiales en beneficio e interés de las ligas profesionales españolas frente a las de sus rivales directos como Inglaterra o Italia, en la pugna por un mayor valor de sus derechos de retransmisión y de publicidad sobre todo en los llamados mercados emergentes asiáticos.”²

Este beneficio fiscal ha provocado algunas críticas doctrinales por considerarlo discriminatorio con los demás contribuyentes; seleccionamos algunas opiniones. Así, LANDA AGUIRRE dice:

“Se está produciendo una discriminación positiva (al igual que sucede con la tan traída legislación penal sobre la violencia de género) que puede ocasionar problemas en el orden interno en cuanto vicios de constitucionalidad en aplicación del principio de igualdad, como desde el punto de vista de la legislación comunitaria en aplicación de principios de no discriminación entre nacionales comunitarios ambos residentes fiscalmente en España.”³

En el trabajo que también hemos citado de CHICO DE LA CÁMARA se hace el siguiente comentario:

“Extramuros de las críticas lanzadas en su momento por su inclusión en nuestro ordenamiento tributario a través de una enmienda incorporada in extremis en la tramitación en el Senado de la Ley de Medidas Fiscales, administrativas y del orden social para el año 2004, debe denunciarse el diverso trato que dispensa la norma entre los destinatarios del precepto (que se pueden beneficiar de una reducción de hasta veinte puntos porcentuales en la tributación de la renta obtenida) y los que no pueden acogerse a este régimen especial lo que produce cierta tensión con el principio de igualdad tributaria que proclaman los artículos 31 y 14 de Nuestra Constitución.”⁴

2. LANDA AGUIRRE, I., “Los derechos de explotación de la imagen, los deportistas y la opción de tributación en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 14, 2004, pág. 21.
3. *Ibidem*.
4. CHICO DE LA CÁMARA, P., “Los regímenes tributarios especiales...”, *op. cit.*, pág. 161.

Citaremos también la breve objeción de MARTÍNEZ CARRASCO, quien tras la advertencia de que el propósito perseguido es la reducción de la carga fiscal de los destinatarios de ese régimen, afirma:

“No obstante, no es menos cierto que tal régimen parece vulnerar el principio constitucional de igualdad tributaria, constituyendo un privilegio para aquellos a quienes va dirigido.”⁵

Manifestaremos nuestro parecer sobre esta cuestión al hacer la valoración final de este régimen especial, una vez que hayamos analizado su regulación y contenido. No obstante, adelantamos que no somos tan rigurosos a la hora de opinar sobre su adecuación a las exigencias de la igualdad y no discriminación, sobre todo si se tiene en cuenta su finalidad, la delimitación de sus beneficiarios potenciales y algunos mecanismos estabilizadores que impiden un uso abusivo de la opción otorgada por el legislador, como iremos viendo a lo largo de la exposición. No obstante, haremos algunas consideraciones críticas sobre la regulación actual y propondremos su reforma para canalizar debidamente este régimen especial hacia su finalidad extrafiscal.

2. Requisitos para el ejercicio de la opción

A. Que la persona física no haya sido residente en España durante los diez años anteriores a su desplazamiento a nuestro territorio nacional

Así lo exige, en primer lugar, el artículo 93.a) de la Ley y el artículo 113.a) del Reglamento; este último precepto se limita a la reproducción literal del texto legal. Hemos simplificado en el título de este apartado pues ambas normas hablan de “*nuevo desplazamiento*”, expresión que interpretada de manera literal y estricta parece querer decir que el nuevo residente en España ya lo hubiera sido con anterioridad o, al menos, hubiera pasado determinados periodos en nuestro territorio nacional. Pero es evidente que no es así, porque cualquier contribuyente puede ser beneficiario de la opción sin que sea requisito para ello tal circunstancia. El término “*nuevo*” en uno y otro precepto no significa nada y hubiera sido preferible hablar sólo de “*su desplazamiento a territorio español*”.

Está claro que la intención de este mandato legal es impedir la maniobra elusiva de dejar de ser contribuyente por el IRPF en España durante un breve plazo (por ejemplo, un año) trasladando la residencia fiscal a cualquier otro país para volver luego al nuestro y reclamar la aplicación del régimen especial, para lo cual, ciertamente, dicho contribuyente tendría que volver con un contrato de trabajo, según veremos a continuación. También cabe interpretar que el legislador ha querido otorgar la protección fiscal sólo a personas que hasta el momento de su venida a territorio nacional no han desarrollado aquí ningún tipo de trabajo permanente y, en consecuencia, no han sido residentes, como sucederá sin duda al aplicar este requisito con la mayor parte de los deportistas, dada su edad media. Pero, en cualquier caso, parece que el legislador ha

5. MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M., “El régimen fiscal especial para trabajadores desplazados en la Ley 35/2006 del IRPF”, *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2007, pág. 1.

sido demasiado rígido al fijar un número tan elevado de años y que el objetivo que se pretende alcanzar con este beneficio no se vería dañado, sino más bien al contrario, si ese plazo se reduce, por ejemplo, a la mitad, puesto que la exigencia actual recorta significativamente el colectivo de posibles beneficiarios. Al hacer esta observación pensamos especialmente en el caso de los deportistas de élite, que tienen gran movilidad dentro y fuera de la Unión Europea durante un periodo de tiempo limitado en razón de las exigencias físicas de su profesión.

Llama la atención que esta norma haya provocado críticas específicas por el trato desigual de estos contribuyentes en relación con los nacionales que, normalmente, no pueden ausentarse de España durante tantos años. CHICO DE LA CÁMARA expresa esta opinión:

“(…) Obsérvese que se trata de una medida que discrimina con carácter general a los nacionales españoles que serán los que normalmente tendrán más dificultades para computar por una residencia fuera de España durante más de diez años. Si bien se trataría de una discriminación «indirecta» no prohibida por el Tratado comunitario en cuanto que perjudica principalmente a los nacionales españoles frente a los nacionales de otros Estados miembros. No obstante, el plazo fijado por la norma de diez años nos parece desproporcionado hoy día por la situación actual de globalización de la economía.”⁶

Y añade:

“Así por ejemplo, el jugador de baloncesto español Pau Gasol, o los jugadores de fútbol Cesc, Reyes, o Del Horno, para beneficiarse de esta medida cuando regresen a España tendrían que estar diez años fuera de nuestro país a diferencia de otros deportistas no nacionales como Beckham, o Ronaldinho que pueden sin embargo beneficiarse de la norma al no haber residido nunca en España.”⁷

Nos parece que el problema está expuesto con claridad y que, por tanto, este requisito debería ser revisado, pues si bien somos partidarios de no hacer distinciones dentro del IRPF entre nacionales y extranjeros tampoco nos parece oportuno dictar normas que favorezcan de hecho a estos últimos creando una discriminación cuyo carácter de indirecta (en el sentido indicado) no le otorga, en nuestra opinión, suficiente fundamento, sobre todo si en lugar de referirla a este tipo de deportistas la vinculamos a trabajadores de ingresos medios.

Finalmente, hemos de hacer una observación importante: el régimen que estamos analizando se aplica a todos los trabajadores impatriados al margen de su nacionalidad. Normalmente, como se ha explicado, se tratará de extranjeros; pero nada impide que el nuevo residente tenga ya la nacionalidad española para acogerse a esta opción. Este es un asunto que no hemos visto expuesto con la debida claridad en algunos de los trabajos sobre el tema, que parecen dar por supuesto que tal régimen sólo afectará a dichos trabajadores extranjeros.

6. CHICO DE LA CÁMARA, P., “Los regímenes tributarios especiales...”, *op. cit.*, pág. 163.

7. *Ibidem*, nota a pie de página num. 13.

B. Que la venida a España sea consecuencia de un contrato de trabajo

Este requisito lo exige el artículo 93.b) de la Ley y el artículo 113.b) del Reglamento, que también ahora se limita a la reproducción del texto legal. Ambas disposiciones dicen así:

“Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo. Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este, y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.”

Hubiera sido preferible que la redacción de esta norma guardara mayor rigor técnico (no estamos ante una “condición” conforme a su significado jurídico, sino ante un requisito o circunstancia necesaria para su aplicación) y mayor respeto de las reglas gramaticales (no debe hablarse de rentas que “se calificarían...” sino que se califiquen o que puedan calificarse). Pero el contenido básico del mandato está claro: el legislador quiere que la persona que se desplaza a España lo haga por razones laborales y que obtenga rentas del trabajo; por ello excluye a quien obtenga ingresos a través de establecimiento permanente, que no tienen ese carácter. Se deduce así, además, del hecho de que este régimen se aplica sólo a los trabajadores y de que los requisitos de que nos ocuparemos a continuación siempre hablan de trabajo o de rentas del trabajo. De modo que podemos decir que el hecho principal que justifica el otorgamiento de la opción es que estamos ante personas que vienen a España a trabajar y que aquí obtendrán rendimientos del trabajo propiamente dichos.

A tal efecto el precepto transcrito tiene, como corresponde, una amplia concepción del contrato de trabajo, del que puede traer causa una relación laboral en el ámbito del vigente Estatuto de los Trabajadores (Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo) o estatutaria, excluida expresamente de este texto legal por su artículo 1.3 apartado a), por lo que hace a los funcionarios públicos, y apartado b) por lo que se refiere a los consejeros o miembros de los órganos de administración de las sociedades públicas o privadas. Por otra parte esa relación laboral puede ser ordinaria o especial, entendiendo por estas últimas aquellas que son consideradas tales por el artículo 2 de dicho Estatuto de los Trabajadores, como las del personal de alta dirección, servicio doméstico o penados, y entre las que se encuentran las de los deportistas profesionales, citados en el apartado d) de ese artículo y reguladas por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, conforme a la definición general de los mismos que aparece en su artículo 2.2:

“Son deportistas profesionales quienes, en virtud de la relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución.”

La importancia de este requisito puede dar una imagen distorsionada del régimen especial estudiado. La relación laboral o estatutaria y la consiguiente obtención de rendimientos de trabajo son la puerta de acceso al derecho a optar por la tributación según

las reglas del IRPF o del IRNR. Pero si se ejercita la opción a favor de la aplicación de este segundo tributo todas las rentas obtenidas por el contribuyente se someterán al mismo con independencia de su carácter; así lo expondremos más adelante. Y ello implica la complejidad de la opción, mayor de lo que puede creerse en principio, como ya hemos advertido.

Téngase en cuenta que ni la Ley ni el Reglamento imponen ninguna limitación mínima o máxima de la cuantía de los ingresos derivados del contrato de trabajo, ni proporción alguna entre estos rendimientos y las rentas procedentes de otras fuentes conforme a la clasificación seguida por el IRPF (salvo la limitación que veremos al exponer el siguiente requisito).

Insistimos, por último, en que todos los requisitos deben ser cumplidos para la aplicación de este régimen especial. Pero éste es el que consideramos su fundamento principal, como demuestra lo establecido en el artículo 119.1 del Reglamento: la única documentación que hay que presentar ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria junto con el modelo por el que se le comunica el ejercicio de la opción es el reconocimiento por parte del empleador de la relación laboral o estatutaria o, en su caso, la orden de desplazamiento a España.

C. Que los trabajos se realicen efectivamente en España

Lo dice así el artículo 93.c) de la Ley y lo reitera el artículo 113.c) del Reglamento, que aunque vuelve a seguir literalmente el precepto legal contiene una significativa variación que comentaremos. Dicho artículo 93.c) establece en su primer párrafo:

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

El legislador sigue llamando “condición” al requisito que técnicamente no tiene tal carácter, utilizando impropriamente el término en un sentido usual. Pero el requisito exigido está claramente expresado y no requiere mayor comentario. Parece lógica la precaución de esos límites del 15 y 30 por 100 como medio de asegurar que el trabajo se realiza efectivamente en nuestro territorio nacional. Aunque de nuevo debemos advertir que tal vez el legislador ha sido demasiado estricto si tenemos en cuenta que con cierta frecuencia se desplazarán a nuestro país trabajadores de empresas multinacionales que pueden seguir prestando determinados servicios a la sociedad matriz

o a otras entidades del grupo no residentes en España, obteniendo los ingresos correspondientes. En el caso particular de los deportistas ese límite del 15 por 100 bien puede superarse si son reclamados para su participación en equipos que representan en competiciones internacionales a los Estados de que son nacionales o en los que tienen derecho a integrarse conforme a las normas correspondientes, que pueden recibir elevadas retribuciones en función de resultados. Igual puede suceder si participan en tales competiciones individualmente.

Comentando este requisito dice CHICO DE LA CÁMARA:

“La norma añade que los trabajos deben realizarse efectivamente en España. Se exige un desplazamiento efectivo a nuestro país de la persona física beneficiaria. Por consiguiente, ha de entenderse que queda restringida la aplicación de la norma para los trabajadores transfronterizos (es decir, de aquellas personas que residiendo en otro país vecino cruzan la frontera todos los días para ejercer su puesto de trabajo).”⁸

Así es en efecto. Pero tal vez convenga matizar que el trabajador transfronterizo se desplaza diariamente a nuestro territorio nacional; y tal desplazamiento no es la premisa de este régimen especial, sino la adquisición de la residencia fiscal en España.

Vayamos ahora a la diferencia entre los textos legal y reglamentario a que antes hemos hecho alusión. Si se atiende a la letra de la Ley el límite comentado se elevará al 30 por 100 cuando el contribuyente “*asuma funciones en otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, fuera del territorio español*”. En cambio el artículo 113.c) del Reglamento dice literalmente que procederá esa elevación cuando el contribuyente “*asuma funciones en otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el artículo 16.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo*”. La diferencia es evidente en cuanto la primera norma nos remite para la delimitación del grupo de empresas al Código de Comercio y la segunda a la Ley del Impuesto de Sociedades. El problema está en que ambos textos legislativos dicen cosas distintas.

El artículo 42 del Código de Comercio trata de la presentación de las cuentas de los grupos de sociedades. Y en el segundo párrafo de su apartado 1 dice que existirá tal grupo cuando las entidades constituyan una “*unidad de decisión*”, explicando que se presumirá esa unidad cuando una sociedad, designada como dominante, sea socio de otra sociedad, designada como dependiente, si se da alguna de las siguientes circunstancias: a) la dominante posee la mayoría de los derechos de voto; b) tiene la facultad de nombrar y destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración; c) puede disponer de la mayoría de los derechos de voto por acuerdos celebrados con otros socios; y d) ha nombrado a la mayoría de los administradores en el momento de formular las cuentas consolidadas y en los ejercicios anteriores. Además, en el apartado 2 presume que existirá igualmente esa unidad de decisión si las entidades tienen “*una dirección única*”, como sucede en particular en el supuesto de que la mayoría de los administradores de la dominada sean también administradores o altos directivos de

8. CHICO DE LA CÁMARA, P., “Los regímenes tributarios especiales...”, *op. cit.*, pág. 162.

la dominante o de otra dominada. Recordemos para finalizar que este título del Código de Comercio fue modificado por la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma parcial y adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de Sociedades; especialmente a la conocida Séptima Directiva.

Este artículo 42 del Código de Comercio ha sido recientemente modificado por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, que entrará en vigor el 1 de enero de 2008. En relación con lo expuesto, sólo cabe destacar que ya no se habla de unidad de decisión en el número 1 sino de que existirá grupo *“cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras”*; se mantienen los apartados antes citados.

El artículo 16 del vigente Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dicta las reglas de valoración de las operaciones vinculadas. Su redacción actual procede de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. En su apartado 3 ofrece una amplia relación de las personas o entidades que pueden considerarse vinculadas. Ciertamente en su último párrafo se estima la existencia de vinculación cuando existe unidad de decisión conforme al artículo 42 del Código de Comercio. Pero estamos lejos de los límites del grupo de este texto legal. Así sucede, por citar ejemplos significativos, cuando considera personas vinculadas a una sociedad y sus socios, consejeros o administradores, extendiendo esa calificación a los cónyuges, ascendientes y descendientes de todos ellos. También ahora debe advertirse que el artículo 16.3 ha sido modificado por la citada Ley 16/2007, con efectos de 1 de enero de 2008.

No es necesario extenderse en este resumen para comprender que el ámbito de un grupo de sociedades que debe presentar cuentas consolidadas según el Código de Comercio es mucho más reducido que el ámbito de las personas físicas o jurídicas que pueden estimarse vinculadas a efectos de aplicar reglas especiales de valoración para fijar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto existe una disparidad entre la Ley 35/2006 y su Reglamento; como es lógico, debe prevalecer en todo caso la remisión del texto legal al Código de Comercio a la hora de constatar el cumplimiento de este requisito del régimen especial de los trabajadores desplazados.

Por último, la Ley prevé un criterio alternativo (que el Reglamento reproduce literalmente) en el caso de que no pueda acreditarse la cuantía de las retribuciones correspondientes a los trabajos realizados fuera de España: *“deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero.”*

D. Que los trabajos se realicen para empresas residentes en España o para establecimientos permanentes aquí situados

Se ocupan de este requisito el artículo 93.d) de la Ley y el artículo 113.d) del Reglamento. También en este caso aparece la disparidad entre ambos textos ya comentada: el primero nos reenvía al artículo 42 del Código de Comercio y el segundo al artículo 16

de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Nos remitimos pues a nuestras observaciones anteriores. Dicho artículo 93.d) establece:

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

Los preceptos legal y reglamentario comienzan exigiendo que los trabajos se presenten *“para una empresa o entidad residente en España”*. De nuevo nos encontramos ante una expresión que carece de suficiente rigor técnico, aunque en este caso hay que reconocer que el término *“empresa”* es frecuentemente utilizado en el sentido en que aquí aparece. Cuando hablamos de empresa nos referimos a una organización y actividad económica que puede ser realizada por un empresario individual, persona física, o social, persona jurídica; podemos utilizar el término entidad para aludir a esta persona jurídica, pero evidentemente el término empresa no nos remite necesariamente a una persona física. Parece claro que el precepto quiere decir que el empleador debe ser una persona física o jurídica (que a su vez podrá ser pública o privada) residente en España. Convendría pues que el legislador revisara estas expresiones; y no vendría mal una redacción menos farragosa y reiterativa.

La matización que hace el legislador de que se entenderá cumplido este requisito (una vez más habla de *condición*) cuando los servicios prestados *“redundan en beneficio”* de una empresa residente en España o de un establecimiento permanente radicado aquí nos parece demasiado indeterminada, sobre todo si tenemos en cuenta que el Reglamento se ha limitado a copiar la Ley y no ofrece ni un solo criterio que permita dar a esa expresión un contenido concreto, que, a nuestro entender, debe vincularse a su significado usual y no a su sentido técnico-económico de saldo positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Teniendo en cuenta los requisitos anteriores (que, por supuesto, también deben ser cumplidos) puede decirse que se beneficiará del derecho de opción que comentamos un trabajador que viene a España, donde lleva a cabo su trabajo, y adquiere la residencia fiscal, pero su empleador no tiene que ser una empresa residente o un establecimiento permanente radicado en nuestro territorio nacional, siempre que sus servicios beneficien a una empresa residente o a un establecimiento aquí ubicado. Consideramos que podría simplificarse este régimen y su regulación prescindiendo de este requisito por considerar suficiente el anterior: que los trabajos se realicen efectivamente en España, con independencia de quien pueda ser beneficiario directo o indirecto de los mismos.

E. Que las rentas de trabajo obtenidas no estén exentas de tributación en el IRNR

Así lo establece el artículo 93.e) de la Ley y el artículo 113.e) del Reglamento, que una vez más se limita a la transcripción del precepto legal. En esta última ocasión no nos resistimos a recordar la crítica irónica que hace MARTÍNEZ CARRASCO sobre estos hábitos normativos cuando comenta estos requisitos:

“Se escapa al entendimiento de quien esto escribe cuál ha podido ser la intención del legislador con esta extraña «pirueta». Pues, si ha querido reforzar esas exigencias pasándolas del texto reglamentario al de la Ley, ¿por qué entonces las reproduce de nuevo manteniéndolas en el precepto correspondiente del Proyecto de Reglamento? ¿Acaso no es cierto que un Reglamento ha de desarrollar –eso sí, sin contradecir– lo establecido en la Ley, pero en todo caso, complementarlo?”

Parece que en la centuria y milenio neonatos las normas reglamentarias no sólo no pueden contradecir las normas legales, sino que, además, han de reproducirlas fielmente –cual monje «amanuense» de nuestro Císter medieval–, sin aportar nada a lo ya regulado por la Ley.

Pero ni siquiera ha sido una energía malgastada. Tal vez, lo que podría explicar ese normar cansino y repetitivo es una mala pasada del «pegar y copiar» de la tecla informática, a veces –demasiadas– tan recurrente, y, sobre todo, de utilización tan abusiva. ¿O quizá la fiebre láctea o puerperal que ha atacado al legislador/legisladora –que hoy en día, tanto monta, monta tanto– después de la resaca del múltiple parto normativo?”⁹

Al margen ahora de este tipo de consideraciones, este requisito recoge una exigencia lógica, puesto que lo contrario implicaría la exención total de rendimientos que serían gravados por el IRPF si no se ejercitara la opción. En el artículo 14 del Real Decreto Legislativo 5/2004, que regula el IRNR, aparece una larga relación de rentas exentas. Este precepto ha sido redactado de nuevo por la disposición final tercera, apartado 2, de la Ley 35/2006. Veamos por tanto si contiene exenciones de rendimientos de trabajo que no aparezcan en la Ley del IRPF. Para ello sólo debemos conocer el contenido de los apartados a) y b) del artículo 14 que son los únicos referidos a rentas que tienen aquella calificación:

“a) Las rentas mencionadas en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, salvo las mencionadas en la letra y), percibidas por personas físicas, así como las pensiones asistenciales por ancianidad reconocidas al amparo del Real Decreto 728/1993, de 14 de mayo, por el que se establecen pensiones asistenciales por ancianidad a favor de emigrantes españoles.

b) Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros.”

9. MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M., “El régimen fiscal especial...”, *op. cit.*, pág. 3.

Así pues cualquier renta del trabajo exenta del IRPF goza a su vez de exención en el IRNR. Está claro, aunque sorprende que al dar nueva redacción al apartado a) la Ley 35/2006, que precisamente contiene el nuevo texto regulador del IRPF, mantenga la remisión al Texto Refundido de 2004, lo que obligará sin duda a una inmediata modificación de dicho apartado. A tal relación de exenciones sólo pueden añadirse por obra de la Ley del IRNR las pensiones asistenciales por ancianidad a favor de emigrantes españoles y las becas vinculadas a los acuerdos y convenios internacionales citados. Se comprenderá que no les prestemos mayor atención al estudiar este régimen especial pues ni son supuestos en que la opción analizada tenga ninguna virtualidad ni van a ser aplicables a los deportistas.

No obstante, como hemos dicho, es lógico que se exija este requisito puesto que en cualquier momento, por las razones que sean, pueden concederse nuevas exenciones a rendimientos de trabajo en el IRNR, provocando que el ejercicio de la opción desembocara en un resultado fiscal absurdo.

3. Posibles beneficiarios de la opción

Según manifiesta la propia rúbrica de este régimen especial sus posibles beneficiarios, es decir, titulares del derecho de optar por IRPF o por IRNR, son los trabajadores desplazados que cumplan los requisitos expuestos. En el caso que nos ocupa serán pues los deportistas que vienen a España como consecuencia de un contrato de trabajo.

Algunos comentarios doctrinales (NUÑEZ¹⁰ y CHICO DE LA CÁMARA, entre otros) advirtieron desde el primer momento que por tanto no podrían beneficiarse de este régimen los miembros de la unidad familiar del trabajador aunque también adquieran la residencia fiscal en España y a no ser, claro está, que ellos mismos sean a su vez trabajadores desplazados que cumplen los requisitos. Pero incluso si nos encontramos ante este último supuesto, lo que ahora interesa destacar es que en este régimen especial no cabe la tributación conjunta de la unidad familiar una vez que se ejercita la opción de tributar conforme a las reglas del IRNR, en el que tal modalidad no está prevista; estaríamos pues en la generalidad de los casos ante declaraciones y liquidaciones individuales.

Ni la Ley ni el Reglamento dicen una palabra sobre este tema; simplemente dan por supuesto que no procederá dicha tributación conjunta desde el momento en que se aplican las normas del IRNR. Sin embargo, en nuestra opinión, hubiera sido conveniente que la Ley hiciera referencia a esta cuestión en el artículo 93 o tal vez en el artículo 82 al regular la tributación familiar; o que, ante el silencio del texto legal, lo hubiera precisado el Reglamento, que, en verdad, sólo hace algunas referencias a la modalidad de declaración-liquidación conjunta sin entrar en el desarrollo de la Ley. En cambio puede constatarse fácilmente en los modelos que deben presentarse ante la Agencia Tributaria que no se pide al contribuyente ni un solo dato sobre su situación familiar, como corresponde al IRNR, definido en el artículo 1 del Real Decreto Legislativo

10. NUÑEZ, I., "Rodaje práctico del régimen de impatriados", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 12, 2005, págs. 49-53.

5/2004 como un tributo directo, evitando cualquier referencia a la imposición personal o a las circunstancias personales y familiares que están presentes en el artículo primero de la Ley del IRPF.

Finalmente insistimos en que este régimen puede aplicarse a los trabajadores desplazados en general y que no hay ninguna exclusión en razón del tipo de contrato de trabajo, del sector económico en que se presta ni de la cuantía de las retribuciones, como tampoco la hay en razón de las rentas totales del contribuyente o de la proporción entre retribuciones laborales y los demás ingresos. Es evidente que no a todos los trabajadores desplazados les interesará pasar a tributar por el IRNR, como luego veremos al comparar sus tipos impositivos con los que se aplican en el IRPF; dependerá de la estructura y nivel de rentas así como de sus circunstancias personales y familiares que, como acabamos de decir, no se tienen en cuenta en IRNR. Pero el legislador no ha puesto ninguna limitación, tal vez para evitar que dicho régimen especial sea enjuiciado desde la perspectiva del principio de igualdad atendiendo a criterios de delimitación del colectivo de posibles beneficiarios distintos de los que hemos expuesto. Como ya hemos visto, el único límite es que la parte de ingresos por los servicios realizados fuera de España no puede exceder del 15 o del 30 por 100 según proceda aplicar uno u otro porcentaje.

4. Los beneficiarios del régimen especial como contribuyentes del IRPF. Rentas gravadas

El régimen aplicable a los trabajadores desplazados ha sido concebido por el legislador como una ficción que encuentra su punto álgido en la situación en que quedan los sujetos pasivos que deciden tributar por el IRNR: como dice inequívocamente el primer párrafo del artículo 93 de la Ley 35/2006 seguirán *“manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF”* aunque dejarán de aplicar sus normas y pasarán a declarar y liquidar conforme a las reglas del IRNR. Pagarán pues según un tributo del que no es sujeto pasivo.

Esta contradicción formal, consecuencia de la ficción, se expresa perfectamente en el título general bajo el que aparecen los modelos elaborados por la Agencia Tributaria para comunicar que se ejercita la opción (modelo 149) y para proceder a la declaración-liquidación (modelo 150): *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes*. Como decimos, es lógico, porque el contribuyente que hace esta opción no se convierte en sujeto pasivo del IRNR. Por ello el artículo 114.1 del Reglamento puede decir que *“la deuda tributaria del IRPF”* se cuantifica por las reglas del IRNR, de modo que podemos encontrarnos con declaraciones positivas, negativas o a devolver; y el artículo 120 prevé que todos ellos dispondrán de un certificado de residencia fiscal en España que, a nuestro entender, no sólo será útil ante quienes estén obligados a retener o practicar ingresos a cuenta, sino también ante las autoridades administrativas del Estado de procedencia para evitar cualquier pretensión de ser sometidos en el mismo a imposición personal, propia de quienes tributan como no residentes en otro Estado o para reclamar la aplicación de tratados o convenios internacionales.

Este planteamiento del legislador provoca una pregunta: ¿cuáles son las rentas por las que tributa el trabajador desplazado en este régimen especial? Hay dos respuestas posibles:

- a) Como contribuyente del IRPF verá sometidas a gravamen todas sus rentas, de cualquier clase y origen que sean, y tanto si las ha obtenido en España o en el resto del mundo.
- b) En cuanto que aplica las reglas del IRNR tributará sólo por las rentas obtenidas en nuestro territorio nacional.

Una duda tan elemental debería haber sido objeto de una respuesta normativa inmediata. Pero no fue así, como pusieron de manifiesto algunas interpretaciones doctrinales, que dieron lugar a una breve polémica. LANDA AGUIRRE era decidido partidario de la primera alternativa y afirmaba:

“Pese a crear la ficción de no residencia fiscal, el artículo 9.5 del IRPF en relación con el artículo 5 del IRNR a nuestro entender no deja dudas que el deportista es contribuyente o residente fiscal en España por el IRPF y no es contribuyente por el IRNR ya que no se prevé en el artículo 5 del IRNR como supuesto de contribuyente la opción prevista en el artículo 9.5 del IRPF (como si ocurre en el supuesto del artículo 9.4 del IRPF), y por tanto deberá tributar por todas sus rentas mundiales obtenidas en cada ejercicio fiscal y no sólo las de fuentes en España”¹¹.

En cambio, ZALDÚA en un breve comentario 2005 se oponía a esta conclusión:

“Realizando una interpretación conjunta de los mencionados artículos 9 de la LIRPF, y 5 y 6 de la LIRNR queda claro que el apartado 5 del primero permite que determinadas personas físicas que adquieran la residencia fiscal en España se conviertan en contribuyentes no del IRPF sino del IRNR.

(...)

Por todo lo expuesto, cabe concluir que el impatriado que se acoja a la opción dispuesta por el artículo 9.5 tributará por el IRNR solamente por las rentas que, de acuerdo con el citado artículo 13, se consideren obtenidas en territorio español, es decir, por las rentas de fuente española.

(...)

Interpretar que la persona física que adquiera la residencia fiscal en España y opte por lo dispuesto en el artículo 9.5 del IRPF deba tributar por el IRNR por todas sus rentas mundiales sería ir contra, tanto de la literalidad de los preceptos enunciados como del espíritu y finalidad de la norma, además de resultar incoherente con el ya mencionado hecho de tributar sólo por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.”¹²

11. LANDA AGUIRRE, I., “Los derechos de explotación...”, *op. cit.*, pág. 21.

12. ZALDÚA AZKUÉNAGA, I., “Alcance del artículo 9.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 6, 2005, págs. 17-19.

Transcribimos estos párrafos como ejemplo de las interpretaciones opuestas a que puede conducir la indeterminación normativa inicial, posteriormente enmendada por las disposiciones reglamentarias.

A pesar de estos antecedentes la Ley 35/2006 no se refiere en ningún momento a las rentas sujetas. La respuesta la encontramos actualmente en el artículo 114.1 del Reglamento, según el cual la aplicación de este régimen *“implicará la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español”*, sin mediación de establecimiento permanente con arreglo a las normas del IRNR; y así lo recogen las instrucciones del modelo 150 de declaración-liquidación. Tal respuesta es técnicamente satisfactoria, puesto que excluye la posibilidad de interpretar que si estamos ante un contribuyente del IRPF también deberían quedar sujetas las rentas obtenidas en el resto del mundo cuando ejercite la opción de tributar por el IRNR, interpretación que nos llevaría al absurdo de que habría que aplicar las reglas del IRNR a ingresos obtenidos fuera de España.

Llegamos pues a la conclusión de que los residentes que ejerzan la opción otorgada a los llamados trabajadores desplazados no tributarán por las rentas obtenidas fuera del territorio nacional, lo que puede suponer en algunos casos un significativo beneficio fiscal implícito, cuya cuantía estará lógicamente en función de la estructura y nivel de la imposición de no residentes de los países de que procedan esos ingresos.

5. Tipos impositivos

La diferencia entre los tipos del IRPF y del IRNR es el motivo principal, al menos en teoría, por el que un contribuyente del primer tributo puede decidirse a ejercitar la opción de aplicar las reglas del segundo. Nos remitimos al cuadro adjunto en que se recogen las escalas y tipos aplicables; permite una fácil comparación y, por tanto, una primera aproximación a la posible carga fiscal que podrá soportar el sujeto pasivo, cosa que dependerá ante todo de la estructura y cuantía de sus ingresos. Volveremos sobre este asunto en el apartado final.

IRPF					
Base General					
Base liquidable --- Hasta euros	Cuota íntegra --- Hasta euros	Resto base liquidable --- Hasta euros	Tipo estatal aplicable --- Porcentaje	Tipo Complementario autonómico aplicable * --- Porcentaje	Tipo Total aplicable --- Porcentaje
0	0	17.360	15,66	8,34	24
17.360	2.718,58	15.000	18,27	9,73	28
32.360	5.459,08	20.000	24,14	12,86	37
52.360	10.287,08	En adelante	27,13	15,87	43

(* Puede ser modificado por las Comunidades Autónomas)

Base del Ahorro 18 %

IRNR (sin establecimiento)			
Clase de renta y tipo de gravamen			
<ul style="list-style-type: none"> Regla general : 24% Pensiones: escala Rentas trabajo integrantes misión diplomática: 8% Rentas trabajo por contrato de temporada: 2% Operaciones reaseguro: 1.5 % Rentas capital mobiliario por participación fondos propios o cesión terceros capitales propios: 18% Ganancia procedente de transmisión: 18 % 			
Anualidad pensión --- Euros	Cuota --- Hasta euros	Resto pensión --- Euros	Tipo Aplicable --- Porcentaje
0	0	12.000	8
12.000	960	6.700	30
18.700	2.970	En adelante	40

Los tipos del IRNR que figuran en el cuadro son los actualmente vigentes tras su reciente modificación por la disposición final segunda de la Ley 35/2006, que ha dado lugar a una importante aproximación con los tipos del IRPF tanto por la reducción de la tarifa que grava la base general de este tributo como por la reducción en un punto del tipo de gravamen general del IRNR y la aplicación en ambas figuras impositivas del tipo proporcional del 18 por 100 a los componentes de la denominada base del ahorro.

La sustitución de los tipos impositivos del IRPF por los del IRNR plantea una cuestión adicional. Es bien sabido que el sistema de financiación autonómica que entró en vigor a principios de 2002 incrementa notoriamente el número de tributos estatales parcialmente cedidos a las Comunidades Autónomas. En el caso del IRPF se les asigna el 33 por 100 de la recaudación correspondiente a los residentes en su territorio; pero además se les han cedido determinadas facultades normativas y, entre ellas, la posibilidad de modificar los tipos de la escala complementaria o autonómica. Por el contrario el IRNR es estatal, sin cesión alguna de regulación, gestión, inspección o recaudación. Y ello quiere decir que el trabajador desplazado que opte por pagar este tributo quedará por tanto absolutamente al margen de las modificaciones de la escala complementaria decidida por la Comunidad Autónoma en que tiene su residencia fiscal; es más, como ya sabemos se someterá a los tipos del IRNR y en ningún caso a las escalas general o autonómica del IRPF. De ahí que el Reglamento haya acudido a una nueva ficción en el artículo 114.6: se entiende que el 33 por 100 de la cuota íntegra de estos contribuyentes corresponde a dicha escala autonómica. Volveremos sobre el tema al analizar

la participación de las Comunidades Autónomas en la recaudación producida por este régimen especial, cuya salvaguarda es el motivo por el que se ha dictado esta disposición reglamentaria.

6. Aspectos formales

A. Ejercicio de la opción

La Ley no se ocupa de esta cuestión; el último párrafo del artículo 93 dice que el Ministro de Economía y Hacienda *“establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado”*. Hasta la redacción de esta última frase llega el apresuramiento o descuido con que se ha regulado este régimen especial, puesto que lo correcto hubiera sido decir *“en este artículo”* o *“en el primer párrafo de este artículo”*, que es donde aparece la opción.

El artículo 116.1 del Reglamento establece:

“El ejercicio de la opción de tributar por este régimen especial deberá realizarse mediante una comunicación dirigida a la Administración tributaria en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta de la Seguridad Social en España o de la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de la Seguridad Social de origen.”

Ya hemos dicho que, en efecto, la Agencia Tributaria dispone del modelo 149 para efectuar la comunicación referida que ha sido aprobado por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda 1731/2005, de 1 de junio. Basta con hacer constar que se cumplen los requisitos para el ejercicio de la opción y, como advertimos, adjuntar al mismo el documento emitido por el empleador sobre existencia de la relación laboral o estatutaria, fecha de alta en Seguridad Social, centro de trabajo, duración del contrato y declaración de que los servicios se prestan realmente en España (artículo 119.1.a) o el documento similar cuando se trata de un desplazamiento a nuestro país ordenado por el empleador (artículo 119.1.b).

Algunos autores han mostrado su conformidad con esta disposición reglamentaria, como es el caso de MARTÍN-ABRIL CALVO, quien explica:

“Con carácter general, el plazo para ejercitar la opción es de 6 meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen. Indudablemente, habrá quien opine que el plazo es reducido y que el Reglamento debería haber permitido que el ejercicio de la opción se hubiera podido efectuar hasta el final del periodo impositivo o, incluso, al tiempo de presentar la oportuna declaración. A nuestro modo de ver, la opción reglamentaria es positiva, ya que, por un lado, el plazo fijado es suficientemente amplio (6 meses) y, por otro, evita que puedan buscarse economías de opción. En cualquier caso, debe tenerse muy presente que la opción es única, en el sentido de que sólo se puede ejercitar una vez y en el plazo indicado. Por tanto, la opción no se debe renovar anualmente

y el que opta, salvo renuncia o exclusión, aplicará el régimen especial durante los seis periodos impositivos.”¹³

Por nuestra parte, no tenemos la certeza de que esta disposición reglamentaria obedezca a la letra y al espíritu de la Ley. El hecho de que esa comunicación haya que presentarla en los seis meses siguientes al inicio del trabajo impide absolutamente que con posterioridad a esta fecha se pueda ejercer el derecho que otorga el precepto legal. La verdad es que nos encontramos una vez más ante una indeterminación legislativa aprovechada por el redactor del Reglamento para dictar una norma estricta que limita notablemente el disfrute efectivo de este régimen por parte de sus posibles beneficiarios. La expresión de la Ley es que podrán optar por tributar por el IRNR “durante el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco periodos impositivos siguientes”. De ahí sólo deduce el texto reglamentario, como es lógico, que esa es la duración máxima del tiempo en que un contribuyente puede acogerse a este régimen. Pero nosotros deducimos también que la Ley permite que a lo largo de ese plazo, en cualquier momento, se puede ejercer la opción; piénsese, por ejemplo, en un cambio normativo durante esos años del IRPF o del IRNR que haga aconsejable su ejercicio, ¿en virtud de qué precepto legal se impediría al contribuyente que se acogiera a este beneficio?

Esa rígida cláusula de cierre temporal impuesta por el Reglamento debería por tanto desaparecer. Cosa bien distinta es que no se permitan sucesivas entradas y salidas en ese régimen, como también hace el Reglamento frente a aquellos que han renunciado o que han sido excluidos del mismo.

B. Renuncia y exclusión

Puesto que este régimen se ha configurado como una opción en beneficio del contribuyente se permite la renuncia a su aplicación, que, sin duda, será formalizada por el interesado cuando la tributación por el IRNR deje de suponerle ventaja fiscal como consecuencia de variaciones en la cuantía o estructura de sus ingresos, de cambios en sus circunstancias personales o de modificaciones normativas, como acabamos de decir. La renuncia está prevista por tanto en el artículo 117 del Reglamento. Se hará saber a la Administración a través del modelo 149, que sirve también para esta finalidad.

Llama la atención que el apartado 2 de dicho artículo 117 ordene que en tal caso lo primero que debe hacer el contribuyente es comunicar a su empleador, que practica la retención sobre sus ingresos de trabajo, los datos personales procedentes a efectos del cálculo de la nueva retención (artículo 88 del texto reglamentario) de manera que ésta se aplique inmediatamente. Incluso queda obligado a adjuntar al modelo 149 una copia de esta comunicación.

También puede suceder que el beneficiario se vea excluido del régimen especial por incumplimiento sobrevenido de cualquiera de los requisitos exigidos para su apli-

13. 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, 2005, pág. 13.

cación. Así lo prevé el Reglamento en su artículo 118. Si se da esa circunstancia el contribuyente debe comunicarlo a la Agencia Tributaria en el plazo de un mes, para lo cual también formalizará el modelo 149. Pero esta norma es más flexible que la anterior por lo que respecta a la paralela comunicación al retenedor o retenedores, que puede hacerla al mismo tiempo según el apartado 3, adjuntando copia de la comunicación a la Administración. No obstante, añade esta disposición, si el retenedor conoce el incumplimiento de algún requisito practicará desde ese momento las retenciones conforme a la normativa del IRPF.

Finalmente, tanto el artículo 117.3 como el artículo 118.4 establecen que el beneficiario que renuncia o que es excluido no podrá volver a optar por la aplicación del régimen especial. Ya hemos comentado esta decisión reglamentaria.

MARTÍN-ABRIL CALVO hace los siguientes comentarios:

“Al margen de estas precisas normas procedimentales sobre la exclusión del régimen, se echa en falta alguna disposición que trate de regular de forma más o menos exhaustiva las causas que pueden provocar la exclusión del mismo. Al inicio de este epígrafe, a título de ejemplo, ya se ha citado alguna causa de exclusión sobre las que no hay ninguna duda en que, efectivamente, provocan la exclusión del régimen. No obstante, hay otras situaciones que también pueden provocar la exclusión y sobre las que, se insiste, hubiera sido conveniente, al menos, alguna pauta reglamentaria. Dentro de este elenco de dudas se pueden plantear las siguientes: ¿Deben quedar excluidos del régimen aquellos contribuyentes que inicialmente se desplacen a España a trabajar cumpliendo todos los requisitos y posteriormente dejen de trabajar? ¿La exclusión es inmediata o debe transcurrir un periodo mínimo de tiempo para que la exclusión se haga efectiva? ¿Es posible cambiar de empleador y seguir beneficiándose del régimen? En fin, el número de dudas es mayor, pero como no hay una respuesta clara al respecto, parece preferible esperar al correspondiente pronunciamiento administrativo.”¹⁴

C. Certificado de residencia

Según el artículo 120 del Reglamento quienes efectúen la opción estudiada podrán solicitar a la Administración Tributaria un certificado de residencia fiscal en España. Ya ha quedado explicado que para acogerse a ese régimen hay que ser residente en el territorio nacional y que, a pesar de aplicar las reglas del IRNR, seguirá siendo formalmente, en cuanto tal residente, un contribuyente del IRPF. Tal certificado no sólo servirá para constatar el cumplimiento de este requisito sino también para ser invocado frente a terceros países tanto a efectos de soslayar cualquier pretensión de someter al interesado a imposición personal como no residente en España, amparándose en su tributación aquí por IRNR, como para reclamar las normas aplicables de tratados de doble imposición suscritos por nuestro país.

14. MARTÍN-ABRIL CALVO, D., “El nuevo régimen de tributación...”, *op. cit.*, pág. 16.

7. Participación en la recaudación de las Comunidades Autónomas y Entes Locales

El hecho inequívoco de que las normas reguladoras califiquen al trabajador desplazado que paga conforme a las reglas del IRNR como un contribuyente del IRPF provoca un problema concreto: ¿pasará la recaudación íntegramente a las arcas del Estado, dado que el IRNR es un tributo estrictamente estatal por lo que respecta a su regulación, gestión y asignación de la recaudación, o los entes territoriales que actualmente tienen concedida una participación en dicha recaudación mantienen este derecho puesto que estamos ante un contribuyente del IRPF?

Da respuesta indirecta a esta pregunta el artículo 114.6 del Reglamento, al que ya nos hemos referido al tratar de los tipos impositivos. Dice lo siguiente:

“A los efectos de dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 18.2.a) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, se entenderá que la cuota íntegra autonómica o complementaria es el 33 por ciento de la prevista en el apartado 2.c) anterior.”

Por tanto está claro que las Comunidades Autónomas participan en la recaudación derivada de la aplicación de este régimen especial. Esta medida es absolutamente coherente con las propias decisiones del legislador estatal, que no puede perjudicar a las Haciendas autonómicas sustrayendo participaciones territoriales a través de regímenes especiales. Si estamos ante contribuyentes del IRPF (cualesquiera que sean las normas por las que se calculen sus deudas) y éste es un tributo parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas no hay duda de que la cesión de ese porcentaje mantiene toda su vigencia.

Pero esa respuesta del texto reglamentario es parcial. No hace ninguna alusión a las participaciones en la recaudación del IRPF a favor de los Municipios y Provincias. Nos referimos a las que tienen reconocidas en virtud del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales:

- a) Participación del 1,6875 por 100 de las cuotas líquidas de los residentes a favor de las capitales de provincia y de los Municipios con más de 75.000 habitantes de población de derecho, conforme a lo establecido en los artículos 111 y siguientes, sin cesión de competencias normativas, de revisión ni de aplicación.
- b) Participación de 0,9936 por 100 de las cuotas líquidas de los residentes a favor de las Provincias, de acuerdo con los artículos 135 y siguientes, en las condiciones indicadas.

En cierta medida es lógico que el Reglamento no haya hecho ninguna mención de estas participaciones en el artículo 114.6 puesto que ni los Ayuntamientos ni las Diputaciones tienen la facultad de modificar las escalas o tipos impositivos. Pero aplicamos a los Entes Locales los breves razonamientos antes expuestos, que llevan a defender su derecho a percibir la parte de la recaudación que la Ley de Haciendas Locales les otorga también cuando procede la aplicación del régimen especial de los trabajadores desplazados.

8. Valoración general del régimen especial de trabajadores desplazados

La exposición anterior nos permite formular la opinión de que el régimen especial en el IRPF de los impatriados es complejo y que tanto la Ley como el Reglamento no han prestado la conveniente atención a su regulación, en la que se detectan algunas deficiencias técnicas.

Es evidente que el otorgamiento al residente que contribuye por el IRPF de un derecho de opción para tributar conforme a las normas del IRNR pretende otorgarle un beneficio fiscal, que trae causa, en teoría, de la menor carga tributaria que puede soportar por este tributo. E indiscutiblemente es así para quienes obtienen rentas de trabajo que se traduzcan en una base liquidable por este concepto superior a 17.360 euros, ya que hasta esta cantidad la escala progresiva aplica un tipo del 24 por 100, que es el tipo general del IRNR, mientras que a la base liquidable que exceda de esa cifra se aplicarán tipos del 28, 37 y 43 por 100 a medida que avanzan los escalones de dicha base. Obsérvese que hablamos de base liquidable, no de ingresos, puesto que a éstos se aplican una serie de reducciones para determinar la base (que ahora no hacen al caso) mientras que en el IRNR ésta equivale a los ingresos íntegros según el artículo 24 de su Ley reguladora.

Pero la decisión que debe adoptar el contribuyente no es fácil, no sólo por esta última razón sino también por otros motivos relativos al carácter personal del IRPF, que le obligarán a conocer el resultado de su liquidación si quiere saber con cierta precisión el beneficio fiscal que puede obtener por el ejercicio de la opción. La aplicación del IRNR no le permite la deducción de gastos, ni de reducciones, no le deja computar el mínimo personal ni hacer una declaración conjunta de la unidad familiar; tampoco podrá deducir las cantidades destinadas a un fondo de pensiones. Así pues, si se dan tales circunstancias puede resultar que no le interese la opción aunque obtenga ingresos íntegros bastante superiores a 17.360 euros anuales. No hay duda de que los deportistas de élite que obtienen elevados ingresos de trabajo que sitúan su tipo medio de gravamen en el IRPF muy por encima del 24 por 100 se verán beneficiados por la opción. Pero es posible que no suceda así con un elevado número de trabajadores desplazados.

Además, el contribuyente deberá tener en cuenta la estructura y cuantía de sus ingresos que no tienen carácter de retribuciones laborales, aunque debe reconocerse que las diferencias van perdiendo importancia a medida que se reduce la escala del IRPF y se igualan los tipos impositivos que gravan la llamada base del ahorro. Veamos un ejemplo significativo. Cuando se introdujo este régimen en nuestro ordenamiento fiscal por obra de la Ley 62/2003 las ganancias patrimoniales a menos de un año de integraban en la base imponible general del IRPF y las que habían sido obtenidas en un plazo superior se gravaban al 15 por 100. En cambio en el IRNR se gravaban al 35 por 100 (con excepción de las obtenidas de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva). Pero tras la reforma de los tipos del IRNR llevada a cabo por la Ley 35/2006 en ambos impuestos se aplica un tipo proporcional general del 18 por 100, lo que nos parece una medida conveniente atendiendo a la necesidad de atraer capital y de combatir una competencia en este ámbito bien conocida en la Unión Europea. Por tanto la opción no produce ventas fiscales derivadas del gravamen por una u otra vía de este tipo de ingresos.

En cambio hay otra inesperada ventaja del ejercicio de la opción que no deducimos de la Ley: según ha decidido el texto reglamentario los trabajadores desplazados que se sometan a las reglas del IRNR no tributarán en España por las rentas que obtengan fuera de nuestro territorio nacional. El beneficio fiscal puede ser relevante para quienes tengan bienes muebles o inmuebles o inversiones empresariales en sus países de origen o en un tercer Estado o dispongan de capital mobiliario que deciden no traer aquí y que ubican en cualquier país donde se les ofrezca un atractivo régimen fiscal (no pensamos necesariamente en paraísos fiscales; hay inversiones financieras muy atractivas en los propios Estados miembros de la Unión Europea). Puede que este dato se convierta en un elemento básico para decidir si se ejerce o no la opción de tributar por el IRNR. Pero la realidad es que de este modo se protegen fiscalmente rentas que son absolutamente ajenas a la relación laboral o estatutaria que justifica el acceso a esa opción.

A nuestro juicio todas esas complejidades y consecuencias tributarias no están suficientemente justificadas en la finalidad que se pretende obtener con este régimen especial. Somos partidarios de que la posibilidad de gravamen a través del IRNR alcance sólo a las rentas de trabajo; ciertamente podría lograrse el mismo resultado aplicando un único tipo proporcional del 24 por 100 a esta clase de ingresos. Pero técnicamente preferimos la solución actual, en primer lugar, para no introducir directamente en el IRPF un mecanismo que distorsiona su esquema básico y que puede ser utilizado a favor de múltiples peticiones de un tratamiento similar; y, en segundo lugar, porque realmente el argumento de que a los trabajadores desplazados se les grava como a no residentes atendiendo al motivo por el que se trasladan temporalmente a nuestro país parece suficientemente sólido para justificar una cierta protección fiscal.

Proponemos por ello una profunda revisión de la regulación actual, que ha perdido virtualidad en el breve periodo de tiempo que lleva incorporada a nuestro ordenamiento y que, al margen de su valoración desde la perspectiva de los principios de justicia fiscal, verá aún más disminuidas sus posibilidades de ser un instrumento eficaz al servicio de sus objetivos a juzgar por la evolución del IRPF y del IRNR.

9. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

Primera.— Normas reguladoras del régimen especial de trabajadores desplazados

Este régimen especial de tributación en el IRPF fue introducido por la Ley 62/2003, de Acompañamiento para 2004, mediante una modificación del artículo 9 de la Ley 40/1998. Actualmente se encuentra regulado en el artículo 93 de la Ley 35/2006 y en los artículos 113 a 120 de su Reglamento, contenido en el Real Decreto 439/2007.

Comentario— A nuestro juicio, se trata de preceptos que no han sido formulados con un nivel conveniente de técnica jurídica y que, como hemos visto a lo largo de la exposición, tienen deficiencias puntuales e indeterminaciones en asuntos básicos; estas últimas motivarán nuestra propuesta final de modificación.

Segunda.– Contenido: opción de tributación por el IRNR

En términos generales, los trabajadores desplazados a España como consecuencia de una relación laboral o estatutaria, que trae causa de un contrato de trabajo, y que adquieren la residencia fiscal en nuestro territorio son contribuyentes por el IRPF. Pero la Ley les permite optar por tributar conforme a las reglas del IRNR durante el año en que adquieren la residencia y los 5 periodos impositivos siguientes, lo que puede significar una relevante reducción de la carga tributaria. Puede ejercer esa opción cualquier persona, nacional o extranjera, de la Unión Europea o de terceros países, que esté en tales circunstancias y que cumpla los requisitos exigidos por la normativa. Aunque se aplicarán las normas del IRNR se configura como un régimen especial de contribuyentes del IRPF.

Los deportistas no aparecen específicamente citados en sus disposiciones. Pero todo indica que fueron uno de los colectivos principales que tuvo en cuenta el legislador a la hora del diseño y formulación de este régimen.

Tercera.– Finalidad y adecuación a los principios de justicia fiscal

Todos los textos normativos citados guardan un inoportuno silencio sobre el objetivo perseguido por este régimen, habida cuenta de que se traduce en beneficios tributarios que debieran estar expresamente referidos a la finalidad extrafiscal protegida conforme a los valores constitucionales. No obstante, es evidente que se trata de tutelar la entrada en España de capital humano, de trabajadores especializados y, en el ámbito particular de este estudio, de deportistas cualificados.

Se han hecho algunas críticas doctrinales sobre la falta de adecuación de este régimen a los principios de igualdad y no discriminación, en cuanto privilegio fiscal de ciertos grupos de contribuyentes. No compartimos el planteamiento general de tales críticas pues tenemos en cuenta la finalidad de esta normativa como valor extrafiscal digno de protección (a efectos de nuestro estudio recordemos el amparo constitucional al deporte), la realidad de la competencia fiscal interestatal fuera y dentro de la Unión Europea y los mecanismos estabilizadores a que nos referimos a lo largo de nuestra exposición como freno a posibles conductas abusivas.

Comentario.– Sin embargo somos críticos con la regulación actual, principalmente a causa de las disposiciones reglamentarias; propondremos su modificación para simplificar y mejorar la canalización de este régimen hacia su finalidad principal.

Cuarta.– Requisito 1º: Que el contribuyente no haya sido residente en España durante los 10 años anteriores

Al margen de observaciones concretas de tipo técnico (nos remitimos al texto) esta exigencia es coherente con la finalidad perseguida e impide maniobras elusivas de entradas y salidas como residentes en nuestro país de quienes tienen realmente tal posibilidad (entre ellos los deportistas de élite).

Comentario.— Opinamos que dicho plazo es demasiado largo y que, como ha señalado alguna doctrina, puede significar una discriminación real de los nacionales frente a los extranjeros, pues será más improbable que los primeros se hayan alejado de España durante ese tiempo, cosa evidente en el caso de los deportistas dada su edad media. Proponemos por ello su reducción.

Quinta.— Requisito 2º: Que la venida a España sea consecuencia de un contrato de trabajo

De nuevo dejamos a un lado algunas observaciones técnicas (los requisitos no son condiciones). Esta exigencia del legislador es procedente en razón de la finalidad y configuración básica del régimen: proteger el desplazamiento a nuestro país por razones laborales. Las disposiciones tienen un amplio concepto de la relación laboral o estatutaria, general o especial; dentro de este último grupo se incluyen, entre otros, los deportistas profesionales conforme al Real Decreto 1006/1985.

Comentario.— Puesto que estamos ante el requisito esencial de este régimen debemos advertir que puede dar una idea distorsionada de su contenido, que no alcanza sólo a los rendimientos del trabajo sino a todas las rentas del contribuyente obtenidas en el territorio nacional.

Sexta.— Requisito 3º: Que el trabajo se realice efectivamente en España

Lógicamente, constituye también una pieza clave de la protección fiscal. Pero la globalización económica y las características de muchos colectivos de trabajadores desplazados (por ejemplo, los vinculados a empresas multinacionales y los deportistas de élite) han hecho que el legislador admita que algunos trabajos se realicen en el extranjero y que a ellos corresponda parte de las retribuciones, siempre que ésta no exceda del 15 por 100 de los rendimientos totales o del 30 por 100 cuando sean prestados en otra empresa del grupo.

En este punto observamos una diferencia entre la Ley y el Reglamento. La primera se remite al artículo 42 del Código de Comercio para la delimitación del grupo de empresas, cosa que hace este precepto fundamentalmente en razón de la unidad de dirección de empresa dominante y empresa o empresas dominadas. En cambio el texto reglamentario se remite al artículo 16.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que delimita las operaciones vinculadas, ámbito más amplio que el de grupo de empresas, pues incluye, por ejemplo, a los socios, sus cónyuges, ascendientes y descendientes, consejeros o administradores.

Comentario.— Nos parece evidente que el precepto reglamentario debe ser revisado.

Séptima.– Requisito 4º: Que los trabajos se realicen para una empresa residente en España o un establecimiento permanente aquí radicado

Una vez más nos remitimos al texto para algunas observaciones técnicas (el requisito no es condición y la expresión “*empresa o entidad*”). La complejidad de este precepto deriva de que no se ha limitado a la exigencia que expresamos en el título; se dice a continuación que se entiende cumplido el requisito cuando los servicios “*redunden en beneficio*” de la empresa residente o del establecimiento ubicado en nuestro territorio. La indeterminación normativa es evidente, pues ni la Ley ni el Reglamento nos ofrecen criterio alguno para dar contenido a esa expresión. Y de nuevo encontramos la diferencia entre Ley y Reglamento de remisión al Código de Comercio y a la Ley del Impuesto de Sociedades antes comentada.

Comentario.– Este precepto nos parece farragoso e innecesario. Estimamos que sería suficiente con el anterior, que los trabajos se realicen en España, con independencia de qué persona o entidad los requiere o se beneficia de los mismos.

Octava.– Requisito 5º: Que el trabajador perciba rentas no exentas en el IRNR

Es lógico que sea así, pues de lo contrario llegaríamos al resultado absurdo del contribuyente que teóricamente tendría que pagar en el IRPF (si sus rentas están exentas en este tributo no ejercerá la opción) solicite la aplicación del IRNR, en el que quedaría exento. No obstante no se detectan en el cumplimiento de este requisito problemas específicos en relación con nuestro estudio, pues el artículo 14 del Texto Refundido de la Ley del IRNR se remite a las exenciones del artículo 7 de la Ley del IRPF, a las que añade determinadas pensiones y becas que no hacen al caso.

Comentario.– Es sorprendente que la Ley 35/2006, nuevo texto regulador del IRPF, que da nueva redacción al citado artículo 14, haya mantenido en su apartado a) la remisión al Texto Refundido del IRPF del 2004, lo que obliga a su modificación.

Novena.– Beneficiarios de la opción

Según hemos explicado, son las personas físicas desplazadas a España como consecuencia de un contrato de trabajo, siempre que cumplan los requisitos y sin exclusión alguna. El derecho al ejercicio de la opción no alcanza a los miembros de la unidad familiar, a no ser que ellos mismos sean trabajadores desplazados. Y la aplicación de las normas del IRNR implica la imposibilidad de presentar declaraciones conjuntas de la unidad familiar; debe insistirse en que este tributo no tiene en cuenta las circunstancias personales o familiares; como puede comprobarse en los modelos 149 y 150 de la Agencia Tributaria no se requiere al contribuyente ningún dato de ese carácter.

Comentario.– Sería conveniente que las normas legales o reglamentarias fueran más explícitas sobre estas cuestiones.

Décima.– Los beneficiarios como contribuyentes del IRPF. Rentas gravadas

A la hora de configurar este régimen especial el legislador ha acudido a la ficción de aplicar el régimen de no residentes a personas que son residentes en España. En cuanto tales, no obstante la ficción, mantiene su carácter de contribuyentes por el IRPF, que pueden solicitar por tanto certificado de residencia fiscal a pesar de tributar según las reglas del IRNR.

Dado que son sujetos pasivos del IRPF, surge el problema de precisar cuáles son las rentas que deben pagar conforme al IRNR. En este punto la indeterminación legislativa es manifiesta. El Reglamento ha adoptado la decisión de que los contribuyentes que opten por este régimen sólo tributarán por las rentas obtenidas en España, siguiendo así estrictamente la remisión legal al IRNR.

Comentario.– Somos especialmente críticos con este planteamiento normativo, que en nuestra opinión carece de un claro fundamento legal, y de ahí la propuesta final, a la que nos remitimos.

Decimoprimera.– Tipos impositivos

Las ventajas fiscales que pueden derivarse del ejercicio de la opción tendrán su origen, principalmente, en las diferencias de escalas y tipos del IRPF y del IRNR. Nos remitimos al cuadro correspondiente. Sólo llamamos la atención sobre el hecho de que las Comunidades Autónomas no podrán adoptar decisiones sobre los tipos del IRNR, cosa que sí pueden hacer con la escala complementaria o autonómica del IRPF. Por ello, para no perjudicar su participación en la recaudación, el Reglamento establece que el 33 por 100 de las cuotas íntegras correspondientes a la aplicación de este régimen especial se entiende equivalente a la aplicación de la escala autonómica.

Decimosegunda.– Aspectos formales

Nos remitimos al texto en lo que se refiere a ejercicio, renuncia o exclusión de la opción y las correspondientes comunicaciones a Hacienda y al retenedor o retenedores.

Comentario.– Dejamos constancia de que nos parece un exceso reglamentario, no adecuado a la letra ni al espíritu de la Ley, la estricta limitación del plazo para el ejercicio de la opción a los seis primeros meses a partir del inicio de la actividad. Esta norma debe ser revisada; no encontramos fundamento legal para negar posteriormente ese derecho al contribuyente que cumple los requisitos cuando, por ejemplo, haya un cambio legislativo en el IRPF o en el IRNR con trascendencia en su situación fiscal.

Decimotercera.– Participación en la recaudación de Comunidades Autónomas y Entes Locales

Puesto que los trabajadores desplazados que ejercitan la opción siguen siendo contribuyentes del IRPF, al margen de la especialidad de su tributación, se mantiene el derecho de las Comunidades Autónomas, Municipios y Provincias a percibir la participación en la recaudación que reconocen a su favor, respectivamente, la Ley 21/2001 y el Real Decreto Legislativo 2/2004.

Decimocuarta.– Propuesta de modificación

Con máxima brevedad y remitiéndonos al apartado final de este epígrafe sobre valoración de este régimen especial, consideramos que debe revisarse tanto su complejidad como sus resultados en relación con las rentas gravadas. Somos partidarios de reducir su ámbito de aplicación a las rentas del trabajo obtenidas en España por los trabajadores desplazados que cumplan los requisitos exigidos (§ 27).

II. LA TRIBUTACIÓN EN ESPAÑA POR EL IRPF DE CIUDADANOS COMUNITARIOS RESIDENTES EN UN ESTADO MIEMBRO

1. Introducción

El artículo 1 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (Texto Refundido del IRNR) define a esta figura impositiva como un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por personas físicas y entidades no residentes en el mismo. El IRNR es un tributo estatal que no se encuentra cedido a las Comunidades Autónomas, lo que conlleva que estos entes territoriales no participan de la recaudación del tributo ni tienen cedidas competencias normativas para regular elementos del impuesto.

Conforme al artículo 12 del Texto Refundido del IRNR constituye el hecho imponible del tributo *“la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español”*, con excepción de las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Así, el apartado a) del artículo 5 determina que son contribuyentes de este impuesto las personas físicas que conforme al artículo 6 de esta Ley no sean residentes y obtengan rentas en territorio español. Este último precepto se remite al artículo 9 de la Ley del IRPF para determinar cuándo se es o no residente en España.

De acuerdo con este último precepto serán deportistas no residentes en España:

- Los que permanezcan más de 183 días fuera del territorio español.
- Aquéllos deportistas que no tengan en España el núcleo principal o la base de sus actividades profesionales o intereses económicos.
- Cuando no residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan del deportista, o aunque residan en España si el deportista logra probar su residencia habitual en otro país.

En principio, el deportista no residente tributará por el IRNR exclusivamente por las rentas que perciba en nuestro país, excluidas las obtenidas a título lucrativo. El artículo 13 del Texto Refundido del IRNR delimita cuáles son las rentas que se consideran obtenidas en España.



Esta regla de sujeción general al IRNR, tiene como excepción el artículo 46 de su Texto Refundido, que permite al contribuyente no residente en determinadas circunstancias optar por tributar en el IRPF. La opción se ha permitido por la normativa actual; sin embargo, tal y como ha señalado RELEA SARABIA, en el supuesto de que nos encontremos ante un deportista no residente, de elevadas retribuciones “a salvo de lo que resulte de su fiscalidad en el Estado de residencia, normalmente preferirán someterse al tipo de gravamen más bajo del IRNR”¹⁵.

2. Justificación de la medida

El concepto de la residencia habitual es de vital importancia en nuestro ordenamiento tributario para determinar la posible sujeción a diferentes tributos del sistema impositivo.

Sin embargo, este principio general de la residencia habitual como criterio determinante de la sujeción a varios impuestos de naturaleza personal se ha de conjugar con un hecho fundamental, cual es la pertenencia del Estado español a la Unión Europea. El Tratado de la Unión Europea establece en su artículo 18.1 que todo ciudadano de

15. RELEA SARABIA, A., *El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones de los Futbolistas*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007, en colaboración con la *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, pág. 88. Nos remitimos en general a CHICO DE LA CÁMARA, P., “Los regímenes tributarios especiales...”, *op. cit.*, págs. 159 y siguientes, en particular págs. 166 y siguientes; y URQUIZU CAVALLÉ, A., “La tributación de las rentas obtenidas por los futbolistas extranjeros en España”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 16, 2006, págs. 251 y siguientes y, en particular, págs. 280-281.

la Unión “*tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, con sujeción a las limitaciones y condiciones previstas en el presente Tratado y en las disposiciones adoptadas para su aplicación*”. Como ha advertido CHICO DE LA CÁMARA, el artículo 2 del Tratado de la Unión Europea¹⁶:

“(…) establece que la Comunidad tiene como misión promover un desarrollo armonioso, equilibrado y sostenible de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad mediante *el establecimiento de un mercado único y de una unión económica y monetaria*. Y precisamente, para garantizar el establecimiento de ese mercado único, el legislador comunitario ha proclamado una serie de libertades de entre las cuales, brilla con luz propia en la esfera deportiva con ocasión de los fichajes y traspasos de deportistas la libre circulación de personas (art. 39 TUE).

A través de la libre circulación de personas se garantiza la libertad de movimientos en el ámbito de la Unión Europea entre trabajadores procedentes de algún Estado miembro. En el caso de que se trate no ya de deportistas trabajadores por cuenta ajena de un club, sino de deportistas profesionales que realizan la actividad deportiva por cuenta propia o de sociedades personas jurídicas entonces entrará en juego también la libertad de establecimiento.”

La normativa tributaria permite a los Estados miembros establecer diferencias entre residentes y no residentes, siempre que no se restrinjan las libertades fundamentales que garantiza el Tratado para la consecución del mercado común. Asimismo, también no impide que existan disparidades entre los diferentes gravámenes sobre la renta de los Estados miembros, aunque en los últimos años se han levantado voces a favor de un acercamiento en las tarifas o escalas de gravamen¹⁷.

Sin embargo, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) ha ido sentando un cuerpo jurisprudencial acerca de la relación existente entre el concepto de residencia fiscal y las libertades comunitarias.

Uno de los pronunciamientos del TJCE más conocidos dentro del ámbito deportivo fue el caso *Bosman* (STJCE de 15 de diciembre de 1995, caso *Union Royale Belge des Sociétés de Football Association ASBL v. Jean Marc Bosman*, asunto C-415-93).

Como ha señalado la doctrina este caso “produjo una revolución en la normativa de las competiciones deportivas en cuanto dinamizó las cláusulas de jugadores nacionales de otros Estados que contenían los reglamentos elaborados por la UEFA y las distin-

16. CHICO DE LA CÁMARA, P., “Criterios para determinar la residencia fiscal en España con especial referencia a los últimos cambios en la legislación tributaria española para atraer a nuestro país deportistas de élite”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 12, 2004, págs. 255-256.

17. En el Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE, más comúnmente conocido como “Informe Neumark”, publicado el 7 y 8 de julio de 1962 (recogido en *Documentación Económica*, núm. 53, 1965) se dice que las diferencias de estructura de los impuestos sobre la renta de las personas físicas no tendrían graves consecuencias, pues las migraciones humanas por lo general están eminentemente en función de migraciones no fiscales (pág. 47). Se señala que “para el impuesto sobre la renta individual es suficiente y necesario, en interés del buen funcionamiento de un Mercado Común, prever una cierta aproximación de las tarifas o de las cargas efectivas” (págs. 199 y siguientes).

tas Federaciones nacionales de fútbol (...) este fallo jurisprudencial fue el detonante para la ulterior reforma de la normativa que regula las competiciones internacionales europeas así como nacionales de los Estados miembros al objeto de no establecer limitaciones a la participación de jugadores comunitarios¹⁸.

El señor Bosman, era un futbolista de nacionalidad belga que interpuso una demanda ante el Tribunal de primera instancia de Lieja, con el fin de atacar las indemnizaciones por traspaso de deportistas y las cláusulas de nacionalidad que imperaban en el ámbito deportivo, argumentando que constituían una vulneración al principio de libre circulación de los trabajadores y una discriminación por razón de la nacionalidad. La *Court d'appel* planteó una cuestión prejudicial al TJCE para que interpretara el artículo 48 del Tratado de la Unión Europea (actual artículo 39), ya que la UEFA y la Federación belga de fútbol consideraban que no era aplicable al caso.

En este fallo el TJCE llegó a varias conclusiones esenciales. Por un lado, entendió que el artículo 48 del Tratado también es aplicable a la normativa deportiva aprobada por asociaciones deportivas, como pueden ser la FIFA o la UEFA. Igualmente, manifestó el Tribunal que las cláusulas de nacionalidad no eran conformes al artículo 48 del Tratado, ya que este precepto contiene el derecho de todo ciudadano comunitario de acceder libremente a un empleo.

Entre estos pronunciamientos también destaca la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (STJCE) de 14 de febrero de 1995, caso *Finanzamt Köln-Altstadt c. Schumacker*, asunto C-279/93¹⁹. El Sr. *Schumacker*, de nacionalidad belga y residente en Bélgica, era un trabajador transfronterizo en Alemania, que tributaba en este último país mediante obligación real. El señor Schumacker cruzaba diariamente la frontera para desempeñar una actividad laboral en Alemania, y por lo tanto estaba sujeto a tributación en este último Estado.

Por lo tanto, para gravar su renta no se tenían en cuenta sus circunstancias personales y familiares, debido a que por aplicación del Convenio para evitar la doble imposición entre Bélgica y Alemania la renta era sometida a tributación de forma exclusiva en el Estado de la fuente (Alemania). El problema era que al tributar en el Estado de la fuente no podía aplicar las deducciones previstas en la legislación alemana para los sujetos por obligación personal; tampoco podía beneficiarse de medidas similares en el Estado de residencia, ya que no obtenía en el mismo las rentas suficientes para poder aplicar las deducciones de la normativa belga. Aunque el señor Schumacker no era un deportista profesional, esta misma situación se puede trasladar al ámbito deportivo en el que es frecuente que un deportista entrene y participe en competiciones deportivas y partidos en diferentes países de aquellos en los que residen normalmente.

18. CHICO DE LA CÁMARA, P., "Criterios para determinar la residencia...", *op. cit.*, págs. 256-257.

19. También ha sido de vital importancia la STJCE, de 11 de agosto de 1995, Asunto C-80/94, *Wielockx*, donde se alude a una cuestión prejudicial en torno a la interpretación del artículo 52 del TCE (actual artículo 43), por la imposibilidad de deducir un residente en Bélgica, que trabaje como asociado independiente en los Países Bajos donde obtiene la totalidad de sus rendimientos, las cantidades destinadas a una reserva para la vejez.

En este pronunciamiento el Tribunal de Luxemburgo realizó dos manifestaciones esenciales²⁰.

En primer lugar, señaló que si un Estado miembro no permite a un no residente beneficiarse de las ventajas fiscales que se conceden a los residentes, este hecho por sí mismo no supone una discriminación desde el punto de vista de las libertades comunitarias. La diferencia de trato entre sujetos pasivos residentes y no residentes no es discriminatoria²¹.

En segundo término, el Tribunal también manifestó que merece un tratamiento diferenciado el supuesto en el que el sujeto no residente no obtenga rendimientos importantes en el Estado de residencia percibiéndolos en el Estado del empleo o de la fuente. En este supuesto específico se deben equiparar ambas situaciones. Con respecto a este pronunciamiento del TJCE ha señalado NÚÑEZ GRAÑÓN:

“(…) la resolución del Tribunal de Justicia no viene tanto motivada porque el sujeto obtenga la mayoría de sus rentas en un país distinto al de su residencia, sino porque esta circunstancia, unida a la competencia exclusiva del Estado de la fuente para someter a gravamen estos rendimientos, imposibilita la aplicación de deducciones personales en ambos Estados. Es quizá, este hecho el que motiva la resolución del Tribunal equiparando la situación entre residentes y no residentes cuya mayor parte de rentas se obtengan en el otro Estado miembro. Si el sujeto pasivo hubiera podido aplicarse las distintas deducciones previstas en la legislación del Estado de residencia, aunque la mayoría de los ingresos se hubieran obtenido en otro Estado, probablemente la resolución del Tribunal hubiera sido diferente”²².

Esta doctrina ha sido reiterada años más tarde en otros pronunciamientos como las Sentencias del TJCE de 12 de mayo de 1998, caso *Esposos Robert Gilly/Directeur des services fiscaux de Bas-Rhin*, FJ 53, asunto C-336/96, rec. I-2793; de 11 de agosto de 1995, caso *Wielock c. Inspecteur der directe belastingen*, asunto C-80/1994 y de 14 de septiembre de 1999, caso *Frans Gschwind/Finanzamt AaBens-tadt*, asunto 391/97.

20. Estas sentencias del TJCE han sido analizadas, entre otros, por CAAMAÑO ANIDO, J. M., y CALDERÓN CARRERO, J. M., *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Comentarios y concordancias con la legislación española) 1992-1995*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1997, págs. 89 a 116; y FALCÓN y TELLA, R., “La jurisprudencia comunitaria en materia de obligación real (I): las sentencias *Schumacker*, *Wielockx*, y *Asscher* y la injustificada reacción contra las mismas basada en la autonomía del derecho fiscal”, *Quincena Fiscal*, núm. 13, 1998, págs. 6 y siguientes.

21. Sobre la posible conflictividad por discriminaciones basadas en el criterio de residencia, pueden verse los trabajos de MERINO JARA, I., “La visión de la Jurisprudencia comunitaria sobre el impacto de la fiscalidad en la libre circulación de trabajadores”, AAVV, *La Constitución Española en el Ordenamiento Comunitario Europeo (II)*, Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1999, págs. 1397 a 1407; GARCÍA FRIAS, A., “La necesaria armonización de la tributación de las personas físicas no residentes a la luz de la Jurisprudencia del TJCE”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 242, 1996, págs. 1119 y siguientes; CALDERÓN CARRERO, J. M., *Imposición directa y no discriminación comunitaria*, EDESA, Madrid, 2000, págs. 9 y siguientes.

22. NÚÑEZ GRAÑÓN, M., *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, prólogo de M. T SOLER ROCH, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 179.

3. Régimen jurídico de la tributación en el IRPF de ciudadanos comunitarios residentes en un estado miembro

A. Normativa reguladora

Para evitar las posibles discriminaciones que habían sido enunciadas por el TJCE y siguiendo la Recomendación de la Comisión de la Unión Europea, de 21 de diciembre de 1993²³, el legislador español incorporó a nuestro ordenamiento la opción de tributar como contribuyentes en el IRPF para las personas físicas residentes en un Estado miembro (artículo 33 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes).

Actualmente la opción de tributar por el IRPF para ciudadanos comunitarios residentes en otro Estado miembro se contempla en el artículo 46 del Texto Refundido del IRNR, según el cual:

“1. El contribuyente por este Impuesto, que sea una persona física residente de un Estado miembro de la Unión Europea, siempre que se acredite que tiene fijado su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro de la Unión Europea y que ha obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75% de la totalidad de su renta, podrá optar por tributar en calidad de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que tales rentas hayan tributado efectivamente durante el período por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

2. La renta gravable estará constituida por la totalidad de las rentas obtenidas en España por el contribuyente que se acoge al régimen opcional regulado en este artículo. Las rentas se computarán por sus importes netos, determinados de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

3. El tipo medio de gravamen aplicable será el tipo medio resultante de aplicar las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente durante el período, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares que hayan sido debidamente acreditadas.

El tipo medio de gravamen se expresará con dos decimales.

4. La cuota tributaria será el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la parte de la base liquidable, calculada conforme a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente a las rentas obtenidas por el contribuyente no residente en territorio español durante el período impositivo que se liquida.

23. Recomendación 94/79/CE, de 21 de diciembre de 1993, de la Comisión Europea, Doc. C (93) 3702, sobre el régimen tributario de determinadas rentas de las personas físicas no residentes, obtenidas en un Estado miembro distinto de aquél donde residen, publicada en DOCE L, núm. 39, de 10 de febrero de 1994, págs. 22 y siguientes.

5. Para la determinación del período impositivo y el devengo del impuesto se estará a lo dispuesto por el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, para los contribuyentes por dicho impuesto.

6. Las personas físicas a las que resulte de aplicación el régimen opcional regulado en este capítulo no perderán su condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

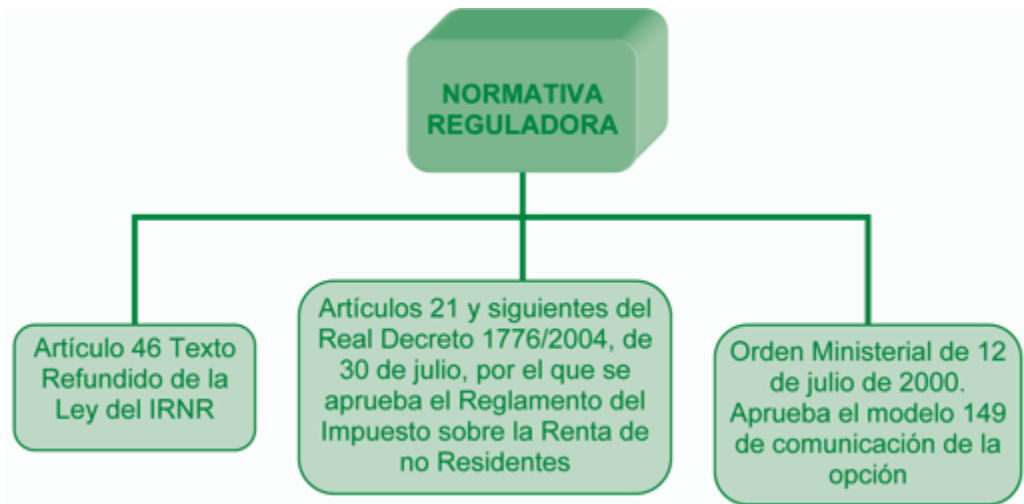
7. El régimen opcional no será aplicable en ningún caso a los contribuyentes residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

8. Los contribuyentes por este impuesto que formen parte de alguna unidad familiar de las establecidas en el artículo 84.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, podrán solicitar que el régimen opcional regulado en este artículo les sea aplicado teniendo en cuenta las normas sobre tributación conjunta contenidas en el Título VI del citado texto refundido, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

9. Reglamentariamente se desarrollará el contenido de este régimen opcional²⁴.

Tal y como se especifica en el apartado 9 de la norma legal anteriormente transcrita, este régimen opcional ha sido desarrollado reglamentariamente. En los artículos 21 y siguientes del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se completa la regulación normativa del régimen opcional del que gozan determinados ciudadanos comunitarios²⁴. Además de este cuerpo normativo, la Orden Ministerial de 12 de julio de 2000 regula el procedimiento de comunicación de la opción, renuncia o exclusión del régimen especial de tributación.

24. Sobre la regulación reglamentaria de este régimen opcional, puede consultarse a CALDERÓN CARRERO, J. M., "Artículo 33", en AAVV, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Civitas, Madrid, 1999, págs. 439 y siguientes.



B. Supuesto de hecho

Aquellos deportistas que no sean residentes en España, y que tengan su residencia en uno de los Estados miembros de la Unión Europea, podrán tributar en el IRPF, como si fueran residentes en nuestro territorio nacional, cuando obtengan en el mismo la mayor parte de su renta. No obstante, la aplicación de este régimen opcional a un contribuyente no le exime del cumplimiento del resto de obligaciones establecidas con carácter general por el IRNR.

C. Requisito subjetivo

Este derecho de opción a tributar por el IRPF sólo se le reconoce a los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea. Para poder acogerse a este régimen se exige en la Orden Ministerial que presenten un certificado fiscal de residencia en uno de esos Estados. El país de residencia en ningún caso podrá ser un territorio calificado como paraíso fiscal.

D. Requisito objetivo

El segundo requisito exigido para poder acogerse a esta opción es que el contribuyente ha de obtener en nuestro país el 75 por 100 de la totalidad de su renta (rendimientos del trabajo y de la actividad económica).

El requisito objetivo exigido por la normativa española se ajusta a la jurisprudencia sentada por el Tribunal de Luxemburgo y a lo establecido en la Recomendación 94/79/CE de la Comisión de 21 de diciembre de 1993, donde se equiparan residentes

y no residentes cuando éstos últimos hayan obtenido al menos el 75 por 100 de sus rentas en el Estado de la fuente donde no residen. En la jurisprudencia del TJCE no se especifica qué cuantía de ingresos debe obtenerse en el Estado en el que no se reside, se limita a establecer que los rendimientos se “*obtengan total o casi exclusivamente*” de la actividad ejercida en el Estado de la fuente. En cambio, en la Recomendación se fija ese porcentaje del 75 por 100. Debido a la genérica expresión que figura en la jurisprudencia, se ha suscitado un debate acerca de si ese porcentaje establecido en la Recomendación es suficiente o debería elevarse. La mayoría de los autores entienden que debería ser superior²⁵. Este es el supuesto del legislador alemán, que permite aplicar este régimen cuando el no residente obtenga al menos el 90 por 100 de su renta en Alemania.



4. Cuantificación de la renta

Se determinará el importe del IRPF correspondiente al período en el que el contribuyente haya solicitado la aplicación del régimen, para lo cual se tomará en consideración la totalidad de las rentas obtenidas durante el mismo y las circunstancias personales y familiares acreditadas que concurran.

25. Véase, por todos, BACHMAN, B., “Prohibitions of discriminations: EC-Treaty rules and direct taxation in Germany”, *EC Tax Review*, núm. 4, 1995, págs. 243 y 244, y NÚÑEZ GRAÑÓN, M., *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, op. cit., pág. 180.

Estas rentas se cuantificarán y se incluirán en la base imponible por su importe neto y se aplicará el tipo medio de gravamen a la base liquidable obtenida en España.

A estos contribuyentes que opten por tributar en el IRPF también les serán aplicables las normas sobre tributación conjunta contenidas en los artículos 82 y siguientes de la Ley 35/2006. Los deportistas que formen parte de una unidad familiar podrán solicitar que este régimen opcional se les aplique atendiendo a las normas de la tributación conjunta, siempre que se den una serie de requisitos:

- El cónyuge y los restantes miembros de esa unidad familiar también han de acreditar su residencia en un Estado miembro de la Unión Europea.
- El requisito objetivo del porcentaje de renta obtenido en España se ha de computar considerando todas las rentas de la unidad familiar.
- La solicitud de tributación conjunta ha de ser formulada por todos los miembros de la unidad familiar.

5. Solicitud y procedimiento del régimen opcional

Una vez que se cumplan estos requisitos, el contribuyente podrá solicitar ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria la aplicación de este régimen opcional.

Para su solicitud se ha de emplear el modelo aprobado por la Orden Ministerial de 12 de julio de 2000. Este modelo se presentará ante la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, según los criterios fijados en la Orden atendiendo al tipo de rendimientos obtenidos en España.

Con carácter general el plazo de presentación de la solicitud será dentro de los cuatro años contados a partir del dos de mayo, o inmediato hábil posterior del año natural siguiente al período impositivo respecto del cual se solicita la aplicación del régimen. En cambio, si las rentas se han obtenido mediante establecimiento permanente, la solicitud se presentará dentro de cuatro años pero contados a partir del fin del plazo de presentación de sus declaraciones por el IRNR.

La Orden Ministerial exige que junto a la solicitud se adjunten una serie de documentos, que si se encuentran redactados en lengua distinta a las oficiales españolas se han acompañar de la correspondiente traducción:

- Certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad fiscal extranjera.
- Declaración de las rentas mundiales obtenidas.
- Declaración de las rentas obtenidas en España.
- Acreditación de la tributación efectiva en el período por el IRNR, mediante la aportación de los documentos que procedan.

Solicitada por el contribuyente la aplicación de este régimen opcional, la Administración deberá pronunciarse al respecto según lo establecido en los artículos 22 y 23 del Reglamento del IRNR.

La Administración tributaria ha de resolver en el plazo de seis meses contados desde la presentación de la solicitud. Si no resuelve en este plazo se entiende desestimada la solicitud. En el supuesto de que estime su concesión, en la resolución se determinará la cuantía del IRPF del período conforme a los siguientes criterios:

- Se ha de tener en cuenta la totalidad de las rentas del contribuyente y las circunstancias personales y familiares acreditadas.
- Se aplicará la escala de gravamen general que proceda.
- Se fijará el tipo medio de gravamen, con dos cifras decimales, mediante el producto de cien por la fracción cuyo numerador sea la cuota líquida total y el denominador sea la base liquidable.
- El tipo medio se aplicará sobre la parte de base liquidable del contribuyente obtenida durante el período en España.

Es posible que este último resultado sea menor que la suma de las cantidades a cuenta del IRNR satisfechas. En este supuesto el contribuyente tendrá derecho a la devolución del exceso en el plazo de seis meses. Si transcurre este plazo y no ha percibido la devolución tendrá derecho además a los intereses de demora.

6. Conclusiones

Primera.– El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo personal que incide, como su nombre indica, sobre quienes no tienen en nuestro territorio su residencia habitual

Sin embargo, tiene como excepción el artículo 46 de la Texto de la Ley del IRNR, que permite al contribuyente no residente, en determinadas circunstancias, optar por tributar en el IRPF.

Segunda.– Justificación de la medida: normativa comunitaria

No viene tanto motivada porque el sujeto obtenga la mayoría de sus rentas en un país distinto al de su residencia, como porque esta circunstancia, unida a la competencia exclusiva del Estado de la fuente para someter a gravamen estos rendimientos, imposibilita la aplicación de deducciones personales en ambos Estados.

Tercera.– Requisito subjetivo

Este derecho de opción a tributar por el IRPF sólo se le reconoce a los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

Cuarta.– Requisito objetivo

El contribuyente ha de obtener en nuestro país el 75 por 100 de la totalidad de su renta (rendimientos del trabajo y de la actividad económica).

CAPÍTULO OCTAVO

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y DEPORTE

I. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre el Patrimonio (IP) es un tributo estatal que grava el patrimonio neto de que sea titular la persona física a 31 de diciembre de cada año. Su régimen jurídico se contiene en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante Ley 19/1991). Es el único impuesto estatal que no ha sido desarrollado por una norma reglamentaria de alcance general, salvo por lo que respecta a las exenciones contempladas en el artículo 4.Ocho del texto legal, que ha sido desarrollada en el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones de entidades para la aplicación de dichas exenciones. Fundamentalmente tendrán la consideración de bienes y derechos exentos aquéllos que sean necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. Como ha advertido MAGRANER MORENO¹:

“(...) dado que los artistas y deportistas ejercen según la normativa del IRPF una actividad profesional que, (...) no requiere la obligación de llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio, la valoración de todos los bienes afectos a la misma se hará de acuerdo con las normas comunes previstas en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para el resto de bienes, no teniendo ninguna incidencia, por tanto, los valores que aparezcan reflejados en el libro registro de bienes de inversión.”

Tal y como se deriva de su artículo 1, el IP es un tributo directo y de naturaleza personal.

Otro de sus caracteres esenciales que perfilan su naturaleza se encuentra en el artículo 2.2 de la Ley 19/1991, ya que nos hallamos ante un tributo cedido a las Comunidades Autónomas. La norma básica sobre su cesión es la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, que dedica a la misma sus artículos 23, 37 y 39.

1. MAGRANER MORENO, F., *Tributación de artistas y deportistas*, CISS, Valencia, 2005, págs. 129-130.

Su calificación como tributo cedido a estos entes territoriales, conlleva varias consecuencias esenciales.

En primer lugar, el rendimiento del IP se encuentra cedido a las Comunidades Autónomas en el cien por cien de su recaudación, lo que significa que es un impuesto cedido totalmente a aquéllas. Para la atribución del rendimiento generado por este impuesto a una concreta Comunidad Autónoma se fija como punto de conexión la residencia habitual del sujeto pasivo en dicho territorio a la fecha del devengo. El concepto de residencia habitual es el mismo que corresponde para el IRPF.

Además, aunque la regulación esencial de este impuesto se contiene en una Ley estatal, se ceden determinadas competencias normativas a las Comunidades Autónomas, que podrán modificar determinados elementos del tributo.

• **El mínimo exento del impuesto**

Son varias las Comunidades Autónomas que han regulado en su territorio el mínimo exento.

Desde el 1 de enero de 2005 la Comunidad Autónoma de Andalucía (artículo 2 de la Ley 3/2004, de 28 de diciembre, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras) ha fijado en 250.000 € el importe del mínimo exento para los sujetos pasivos que tengan la consideración de personas con discapacidad, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.

Canarias (disposición adicional 26 de la Ley 12/2006 de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias) ha fijado desde el uno de enero de 2007 el importe del mínimo exento con carácter general en 120.000 €. Pero si el contribuyente es una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, el importe se eleva a 400.000 €.

Cantabria (artículo 9 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en Materia de Tributos cedidos por el Estado) ha fijado con carácter general la cuantía del mínimo exento en 150.000 € desde el uno de enero de 2006. Aunque para las personas con discapacidad se establece un importe diferente en función de su grado de minusvalía. Si el grado de discapacidad es igual o superior al 33 e inferior al 65 por 100 el importe del mínimo exento se fija en 200.000 €. En cambio si el grado de discapacidad es superior al 65 por 100 el importe se aumenta a una cuantía de 300.000 €.

La Comunidad Autónoma de Cataluña (artículo 2 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas) ha fijado a partir del uno de enero de 2003 el importe del mínimo exento en 108.200 €. No obstante si el contribuyente es una persona con una discapacidad igual o superior al 65% la cuantía se eleva a 216.400 €.

Desde el uno de enero de 2006 la Comunidad Autónoma de Extremadura (artículo 8 y disposición transitoria segunda del Decreto Legislativo 1/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Cedidos por el Estado) ha regulado el mínimo exento en el IP aplicable a personas con discapacidad. Para un grado de discapacidad igual o superior al 33 e inferior al 50 por 100, el mínimo exento se fija en

120.000 €. Para un grado de discapacidad igual o superior al 50 e inferior al 65 por 100, el mínimo exento asciende a 150.000 €. Por último, para un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 el mínimo exento se eleva a 180.000 €.

La Comunidad Autónoma de Galicia también ha modificado este elemento del tributo (artículo 2 de la Ley 14/2004, de 29 de diciembre, de medidas tributarias y de régimen administrativo). Desde el uno de enero de 2005 ha establecido el importe del mínimo exento como regla general en 108.200 €, salvo que el contribuyente sea una persona con discapacidad en un grado igual o superior al 65 por 100, en cuyo caso la cantidad se eleva a 216.400 €.

Madrid (artículo 2 de la Ley 4/2006, de 22 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas), ha fijado el mínimo exento como regla general en 112.000 € desde el uno de enero de 2007, salvo cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad igual o superior al 65 por 100, en cuyo caso el importe se eleva a 224.000 €.

Por último la Comunidad Autónoma Valenciana (Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos, artículo 8 según la redacción dada por la Ley 12/2004, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat Valenciana, artículo 43) desde el uno de enero de 2005 ha fijado el importe del mínimo exento en 108.182,17 €, salvo que el sujeto pasivo tenga una discapacidad igual o superior al 65 por 100, en cuyo caso la cuantía será de 200.000 €.

• **La tarifa**

Sólo una Comunidad Autónoma ha fijado su propia tarifa para el IP. Desde el uno de enero de 2006 la Comunidad Autónoma de Cantabria ha establecido su escala de gravamen para este tributo (Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en Materia de Tributos cedidos por el Estado).

• **Las deducciones y bonificaciones a la cuota**

Dos Comunidades Autónomas han establecido bonificaciones a la cuota en el IP.

En primer lugar, la Comunidad Autónoma de Cataluña ha creado una bonificación del patrimonio especialmente protegido del contribuyente que sea una persona con discapacidad.

Entre las posibles deducciones y bonificaciones que las diferentes Comunidades pueden establecer en su territorio, se encuentran las que afectan a la actividad del deporte. Estas deducciones o bonificaciones se aplicarán con posterioridad a las contenidas en la normativa estatal y deben resultar compatibles con las mismas, ya que las deducciones estatales no pueden ser modificadas por las que aprueben las Comunidades Autónomas.

Actualmente sólo una Comunidad Autónoma ha establecido en su territorio una deducción que afecte al ámbito del deporte. La Comunidad Valenciana con motivo de la celebración de la XXXII edición de la Copa América tiene vigente una bonificación en el IP.

II. RÉGIMEN FISCAL DE LOS IMPATRIADOS EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Como ya se ha analizado en este mismo trabajo, las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español tienen la opción reconocida por el artículo 93 de la Ley 35/2006 del IRPF de tributar por el IRNR. Aunque estos contribuyentes que ejerciten la opción siguen manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF durante el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cinco siguientes.

El contribuyente que hace uso de esta opción que le brinda la Ley 35/2006 quedará sujeto al IP en la modalidad de obligación real. Sin embargo, esta consecuencia no se extrae del propio texto de la Ley 19/1991, ya que como hemos dicho el ejercicio de esta opción de tributar por el IRNR se recoge en la Ley 35/2006. A nuestro juicio, y debido a que es un cambio importante dentro de la esfera del propio IP, hubiera sido deseable la modificación del texto de la Ley 19/1991 para hacer una referencia específica al régimen de la sujeción por obligación real al tributo, que somete a 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 IRPF.

Lo mismo sucedería en el supuesto de que nos encontremos ante un deportista residente en otro Estado miembro de la Unión Europea pero que ha obtenido en nuestro país rendimientos del trabajo y de actividades económicas que constituyen como mínimo el 75 por 100 de la totalidad de su renta. El artículo 46 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (Texto Refundido del IRNR), permite a este contribuyente tributar en España por el IRPF. Sin embargo, esta circunstancia tampoco ha tenido reflejo en la Ley 19/1991; hubiera sido deseable que el texto legal fijase con claridad a qué modalidad de sujeción, real o personal, quedaría sujeto este contribuyente en el IP.

MARTÍN-ABRIL CALVO hace una observación que conviene tener en cuenta:

“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

Régimen fiscal de los impatriados

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.”²

2. 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, 2005, pág. 22.

III. LA COPA AMÉRICA 2007

En el territorio español se han desarrollado en los últimos años toda una serie de acontecimientos y programas de los cuales se ha ocupado el sistema tributario, como instrumento al servicio de la política social y económica. Entre otros, destacan Caravaca Jubilar 2003, Fórum Universal de las Culturas Barcelona 2004, XV Juegos del Mediterráneo (Almería 2005), Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de Pekín 2008, etc.

Actualmente el único beneficio fiscal vigente que afecta a la actividad deportiva en el Impuesto sobre el Patrimonio, es una bonificación de la cuota establecida por la Comunidad Valenciana con motivo de la celebración de la Copa América. Nos hallamos ante un acontecimiento deportivo de cierta antigüedad que tiene por objeto el deporte de la vela, cuya duración es de cuatro años. La normativa vigente se ha hecho eco de la magnitud del acontecimiento, tal y como se refleja en la disposición adicional trigésima cuarta de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, en su apartado Uno.1:

“La celebración de la Copa América 2007 en España tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”.

Así, se ha optado por instaurar un régimen tributario que beneficie la promoción de este acontecimiento deportivo y del que puedan disfrutar la organización, los equipos participantes y sus integrantes con el fin de paliar los inconvenientes de los desplazamientos, cambios de residencia, traslado de embarcaciones, etc.

Las normas tributarias que afectan a este acontecimiento deportivo las podemos encuadrar dentro de dos grandes grupos. En primer lugar, en nuestro ordenamiento jurídico se ha optado por establecer un marco tributario específico en apoyo a estos acontecimientos de excepcional interés público, constituido por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Con estas normas generales, de las que nos ocuparemos en el capítulo undécimo, se pretende evitar la reiteración y sucesión de disposiciones cada vez que surja un acontecimiento de interés público.

Estas medidas pueden verse completadas con otras normas específicas, dentro de un determinado tributo en particular, tal y como ha ocurrido con la Copa América y el Impuesto sobre el Patrimonio. Ello se deriva de las competencias normativas que tienen las Comunidades Autónomas para establecer beneficios fiscales en los tributos cedidos y dentro de su territorio. En cambio, las Entidades Locales no pueden otorgar beneficios fiscales de esta naturaleza debido al principio de reserva de ley tributaria.

Todo este conjunto de disposiciones está dirigido por una parte a incentivar la participación privada en la promoción de estos acontecimientos deportivos (patrocinio y mecenazgo). En segundo término, también se pretende contrarrestar los efectos de los cambios de residencia y desplazamientos de los sujetos afectados, ya que nos encontramos ante un evento de carácter plurianual.

IV. RÉGIMEN JURÍDICO DE LA BONIFICACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO OTORGADA CON MOTIVO DE LA COPA AMÉRICA 2007

1. Normativa reguladora

La bonificación fue establecida por la Ley 12/2004, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat Valenciana. En el artículo 48 del mencionado texto legislativo se introducen una serie de medidas fiscales relacionadas con la celebración de la Copa América, entre las que se encuentra la introducción de la bonificación en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio.

“1. 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.

La condición de miembro de las entidades señaladas en el párrafo anterior deberá acreditarse mediante la certificación que, a tal efecto, expida el Consorcio Valencia 2007.

2. La bonificación será de aplicación a los hechos imposables producidos desde el 1 de enero de 2004 hasta el 31 de diciembre de 2007.”

Según se deriva de la norma transcrita, para poder beneficiarse de esta medida es necesario que se cumplan una serie de requisitos que analizaremos a continuación.

2. Supuesto de hecho

La bonificación en el Impuesto sobre el Patrimonio podrá ser aplicada por aquellos miembros de equipos participantes en la Copa América que no fuesen residentes en Es-

paña antes del 1 de enero de 2004 y que hubieran adquirido su residencia habitual en la Comunidad Valenciana con motivo de la celebración de este acontecimiento deportivo.

3. Ámbito subjetivo

Tal y como hemos advertido en el apartado introductorio, el Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto personal, que grava el patrimonio neto de que es titular la persona física a 31 de diciembre. Por lo tanto, como premisa fundamental hemos de recordar que de esta bonificación solamente podrá ser beneficiaria la persona física que sea sujeto pasivo del IP conforme a la normativa estatal.

Además de este requisito esencial que se deriva de la propia naturaleza del tributo, el artículo 48 de la Ley de la Comunidad Valenciana acota el ámbito subjetivo de este beneficio fiscal, exigiendo la concurrencia de dos requisitos.

1º). En primer lugar, es necesario que esta persona física fuese un sujeto pasivo no residente en España con anterioridad al 1 de enero de 2004, pero que hubiera adquirido su residencia habitual en la Comunidad Valenciana con motivo de la celebración de la XXXII edición de la Copa América.

Como puede verse, no sería beneficiaria de esta medida la persona física que aún siendo integrante de los equipos participantes en la Copa América hubiese sido un sujeto pasivo del IP residente en España. La exigencia de este requisito impedirá que se puedan beneficiar de la bonificación aquellos miembros de los equipos que ya residían en el territorio de la Comunidad Valenciana o en otra Comunidad del resto de España.

La intención de esta limitación del ámbito subjetivo de la bonificación parece deducirse de la propia exposición de motivos de la Ley, donde se afirma que *“la celebración de la XXXII Edición de la Copa América en Valencia, en el año 2007, va a suponer el desplazamiento a nuestra Comunidad de un significativo número de personas vinculadas a la organización del evento y a la participación deportiva en el mismo. Con el objeto de que dicho cambio de residencia sea neutral para los afectados desde el punto de vista fiscal y en el marco de los acuerdos adoptados por las distintas Administraciones Públicas españolas para la fijación de un marco específico que facilite el desplazamiento y la estancia del personal de la organización y de los equipos participantes, se considera conveniente el establecimiento de una serie de beneficios fiscales aplicables a dicho personal y a sus familias en aquellos tributos que puedan afectarles y sobre los que la Generalitat Valenciana tiene competencias normativas”*.

A nuestro juicio, si lo que se persigue con este beneficio fiscal es mitigar los efectos del cambio de residencia ocasionado por la participación en este evento deportivo, éste último requisito resulta demasiado restrictivo ya que deja fuera a los participantes que aún residiendo en la Comunidad Valenciana hayan tenido que cambiar de domicilio para poder participar en la Copa América. Y el caso, que nos resulta aún más llamativo, de un residente en otra Comunidad de España que también cambia su residencia habitual a la Comunidad Valenciana pero que por haber sido sujeto pasivo del IP tampoco se podría beneficiar de esta bonificación.

2º). Como segundo requisito exigido para poder ser titular de este beneficio fiscal, es necesario que estas personas físicas tengan la condición de miembros de entidades que ostenten los derechos de explotación, organización y dirección del citado acontecimiento; o que constituyan los equipos participantes.

Como puede verse, podrán acogerse a la bonificación no sólo las personas físicas deportistas que constituyen los equipos participantes, sino todo un elenco de personas miembros de las entidades participantes y cuyo trabajo resulta indispensable para el desarrollo de la Copa América. Es necesario que exista una vinculación a la entidad mediante una relación laboral.

La condición de miembro de las entidades citadas se debe acreditar mediante la certificación que, a tal efecto, expida el Consorcio Valencia 2007.

Sobre este particular compartimos la opinión de BILBAO ESTRADA cuando advierte que “en el caso de la Copa América, además de la tripulación del barco componen el equipo un sinnúmero de personas –ingenieros, meteorólogos, personal de mantenimiento, preparadores físicos, cocineros, personal de administración, etc.– pudiendo alcanzar cifras de hasta 100 miembros, aunque no todos necesariamente en régimen de dependencia laboral. Llegados a este punto, cabe plantearse si todos los integrantes de los equipos participantes deben ser considerados deportistas o únicamente los tripulantes de la embarcación, dado que esta consideración puede conllevar consecuencias tributarias distintas”³.

4. Ámbito objetivo

El artículo 48 de la Ley de la Comunidad Valenciana precisa a qué tipo de bienes le será de aplicación el beneficio fiscal objeto de nuestro análisis. La bonificación a la cuota no será de aplicación sobre la totalidad de los bienes de los que sea titular el sujeto pasivo a 31 de diciembre del período impositivo correspondiente. Quedarán excluidos de la aplicación de la bonificación aquellos bienes ubicados en España que formaran parte del patrimonio del integrante del equipo participante a 31 de diciembre de 2003.

En consecuencia, todos los bienes que no hayan sido adquiridos como consecuencia del traslado de residencia y por motivos diferentes a la Copa de América quedarán excluidos de la aplicación de esta bonificación. Por tanto, para el cálculo del importe bonificado no se tendrá en cuenta la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a todos estos bienes y derechos.

5. Ámbito temporal

Como hemos advertido anteriormente, nos hallamos ante un beneficio fiscal que se encuentra vigente en nuestro ordenamiento jurídico en el momento de escribir estas

3. BILBAO ESTRADA, I., “Régimen fiscal de los equipos participantes en la Copa América 2007 y de sus integrantes”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 14, 2005, pág. 469.

páginas. Sin embargo, se ha de destacar que tiene fijada una duración determinada en el tiempo. Esta bonificación sólo podrá ser aplicada por los sujetos pasivos beneficiarios con respecto a los hechos imponibles producidos desde el 1 de enero de 2004 hasta el 31 de diciembre de 2007. Debido a la propia naturaleza del acontecimiento deportivo caracterizado, a diferencia de otros eventos, por la secuencia de la competición náutica, el plazo de disfrute de este beneficio fiscal afecta a diversos períodos impositivos.

6. Importe de la bonificación

El importe de la bonificación es del 99,99 por 100 de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio, 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 ya formaran parte del patrimonio del sujeto pasivo a 31 de diciembre de 2003.

V. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

Primera.– El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas

La norma básica donde se regula la cesión del Impuesto de Patrimonio a las Comunidades Autónomas es la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, en sus artículos 23, 37 y 39. Entre las posibles deducciones y bonificaciones que las diferentes Comunidades pueden establecer en su territorio se incluirían en su caso las que afectan a la actividad del deporte.

Segunda.– La Comunidad Valenciana ha establecido una bonificación en el IP con motivo de la celebración de la Copa América

La bonificación fue establecida por la Ley 12/2004, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat Valenciana. En el artículo 48 del mencionado texto legislativo se contemplan una serie de medidas fiscales relacionadas con la celebración de la Copa América, entre las que se encuentra la introducción de la bonificación en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio.

Tercera.– Ámbito subjetivo: dos requisitos

1. En primer lugar, es necesario que esta persona física fuese un sujeto pasivo no residente en España con anterioridad al 1 de enero de 2004, pero que hubiera adquirido su residencia habitual en la Comunidad Valenciana con motivo de la celebración de la XXXII edición de la Copa América.

A nuestro juicio resulta criticable que no pueda ser beneficiaria de esta bonificación la persona física que aún siendo integrante de los equipos participantes en la Copa América hubiese sido sujeto pasivo del IP residente en España. La exigencia de este requisito impedirá que puedan disfrutar de ella aquellos miembros de los equipos que ya residían bien en el territorio de la Comunidad Valenciana, bien en otra Comunidad del resto de España.

2. Es necesario que estas personas físicas tengan la condición de miembros de entidades que ostenten los derechos de explotación, organización y dirección del citado acontecimiento; o que constituyan los equipos participantes. Como puede verse, podrán beneficiarse de la bonificación no sólo las personas físicas deportistas que constituyen los equipos participantes, sino todo un elenco de personas miembros de las entidades participantes y cuyo trabajo resulta indispensable para el desarrollo de la Copa América.

Cuarta.– Ámbito objetivo: cambio de residencia motivado por la Copa América

Quedarán excluidos de la aplicación de la bonificación aquellos bienes que ya formaran parte del patrimonio del integrante del equipo participante, antes de adquirir la residencia en la Comunidad Valenciana. Es decir, todos aquellos bienes que ya formaran parte del patrimonio del sujeto pasivo a 31 de diciembre de 2003.

Quinta.– Ámbito temporal

Esta bonificación sólo podrá ser aplicada por los sujetos pasivos beneficiarios con respecto a los hechos imponible producidos desde el 1 de enero de 2004 hasta el 31 de diciembre de 2007.

Sexta.– Importe de la bonificación

El importe de la bonificación es del 99,99 por 100 de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio, excluida la parte de la misma que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos ubicados en territorio español que ya formaran parte del patrimonio del sujeto pasivo a 31 de diciembre de 2003.

Séptima.– Propuesta

La Comunidad Autónoma de Andalucía podría aprovechar las competencias normativas que tiene reconocidas en el Impuesto sobre el Patrimonio para aprobar deducciones o bonificaciones similares a la implantada en el ámbito de la Comunidad Valenciana con ocasión de la reciente celebración de la Copa América. Esta medida podría emplearse por la Hacienda autonómica como cauce de apoyo a los acontecimientos deportivos de análogas características que puedan celebrarse en el futuro dentro del territorio andaluz (§ 28).

CAPÍTULO NOVENO

LA TRIBUTACIÓN DE LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN DE LOS DEPORTISTAS

I. INTRODUCCIÓN

A partir de los años 80 surgió una polémica entorno a la tributación de los derechos de imagen de los deportistas, en especial de los futbolistas profesionales. Las cantidades que percibían estos deportistas por su prestación de servicios, y que se habían pactado previamente en convenio colectivo o en su contrato laboral, tributaban como rendimientos del trabajo en el IRPF.

Posteriormente por la repercusión de los medios de comunicación, los deportistas comenzaron a explotar el derecho a su imagen. Estos contribuyentes solían firmar dos contratos con el club, uno de naturaleza laboral que retribuía los servicios prestados, y otro de cesión de los derechos de imagen, que autorizaba a la entidad deportiva a la explotación o utilización publicitaria de su imagen.

Si bien los rendimientos generados por la prestación de servicios del deportista no generaban ningún tipo de problema, ya que tributaban como rendimientos del trabajo en el IRPF del deportista, en cambio para las rentas derivadas de la explotación de la imagen de este contribuyente el Derecho tributario no parecía ofrecer una respuesta clara.

Todavía hoy la tributación de la cesión de los derechos de imagen de los deportistas sigue siendo uno de los grandes temas abiertos en nuestro ordenamiento tributario, tal y como demuestran los numerosos trabajos de investigación que existen sobre esta materia. La complejidad del asunto al que nos enfrentamos ha sido puesta de manifiesto en reiteradas ocasiones.

La Administración General del Estado asumió el compromiso de reflexionar sobre la situación actual del deporte y siguiendo esta iniciativa se publicó por el Ministerio de Educación y Cultura un Informe titulado *El Deporte Español ante el Siglo XXI* en febrero del año 2000. En él se presta especial atención a la tributación de la cesión de los derechos de imagen de los deportistas. En su capítulo IV, titulado *“Referencia a algunos de los grandes desafíos actuales del deporte”*, se analiza la perspectiva fiscal de los deportistas y uno de los puntos esenciales es el tratamiento de los derechos de imagen, sobre el que se formulan las siguientes consideraciones:

“Antes de la regulación dada por la Ley 13/1996 a la cesión del derecho a explotar la imagen del deportista, esta cesión era un instrumento utilizado por algunos clubes

deportivos para evitar la retención a que están obligados a practicar sobre las rentas del trabajo satisfechas a los deportistas que participen en su equipo. Por otro lado, los deportistas profesionales utilizaban este mecanismo para evitar una tributación muy alta mediante la cesión del derecho a explotar su imagen a una sociedad interpuesta que normalmente pertenecía al cedente y que estaba situada fuera de España y en algunas ocasiones en paraísos fiscales. De esta manera, no sólo no se retenía por las rentas del trabajo satisfechas por los clubes deportivos a los deportistas profesionales, sino que, además, estas rentas normalmente no tributaban en España.

(...)

En otros países el tratamiento fiscal de la cesión del derecho a la explotación de la imagen a través de sociedades interpuestas es el habitual en la legislación tributaria. Es decir, los derechos de imagen del deportista en su relación con el club deportivo siguen las normas generales de tributación, sin que estén sometidos a ninguna norma especial ya que no existe una regulación específica de esta cuestión. Se destaca que en Francia, en 1997, hubo un proyecto que regulaba los derechos de imagen de los deportistas de alto nivel que fue impulsado para evitar la huida de los deportistas profesionales, especialmente de futbolistas, a otros países con más baja tributación. Para ello, se pretendía crear un régimen más favorable para los deportistas de alto nivel, estableciendo que su remuneración consistía en parte del derecho de imagen, que conllevaba la exoneración de cargas salariales.

Se consideraban como derechos de imagen y estaban excluidos, por tanto, de cargas sociales, la remuneración que obtenía el deportista de alto nivel del club deportivo siempre que la presencia física del deportista no fuera imprescindible para la explotación de su imagen y que el montante de esta remuneración estuviese en función del producto de explotación de la imagen. Sin embargo, el Consejo de Estado emitió un informe desfavorable sobre el proyecto de ley por entender que podía suponer la ruptura de la igualdad de los ciudadanos ante las cargas fiscales.

En EE.UU. todo tipo de ingreso que perciba un deportista por razón de la utilización de su imagen o su nombre forma parte de sus ingresos fiscales, integrándose con el resto de las rentas del deportista sin ningún tratamiento especial. Sin embargo, es habitual utilizar sociedades interpuestas, que serán las que contraten con el equipo, apareciendo el deportista como un empleado de la sociedad. Esto le permite obtener algunos beneficios que no se computan entre sus rentas, limitar el gravamen societario en la parte de los ingresos que ahorra al 35%, que es el tipo de gravamen de la sociedad interpuesta¹.

1. Consejo Superior de Deportes, *El Deporte Español ante el Siglo XXI*, Ministerio de Educación y Cultura, Madrid, 2000, págs. 165 y 167.

II. CONTRIBUYENTES AFECTADOS POR EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN

En el desarrollo de su actividad profesional, los deportistas pueden obtener distintos tipos de rentas, que en nuestro sistema tributario actual quedarán gravadas por el IRPF o por el IRNR, dependiendo de si el deportista se encuentra en una de las siguientes situaciones.

Si reside habitualmente en España, la renta mundial que obtenga quedará gravada por el IRPF. Entre los deportistas residentes en España también incluimos a los que se han trasladado a residir en paraísos fiscales; a éstos últimos se les considera como residentes fiscalmente en nuestro país durante un determinado periodo, según veremos de inmediato (artículo 9.1 de la Ley 35/2006, del IRPF), sin que puedan aducir en contrario su residencia en un paraíso fiscal.

Si es un deportista no residente en territorio español, las rentas que obtenga en España quedarán sujetas al IRNR.

También nos podemos encontrar con deportistas que adquieren su residencia fiscal en España como consecuencia de su traslado laboral. En principio quedan sujetos al IRPF, aunque tienen la opción de tributar por el IRNR por las rentas que obtengan en territorio español, aunque residan habitualmente en nuestro país (artículo 93 de la Ley 35/2006). De esta cuestión nos ocupamos en el capítulo séptimo, donde pusimos de manifiesto los principales problemas a que se enfrenta el ejercicio de tal opción.

Por último, nos podemos hallar en una cuarta situación, que afecta a los deportistas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea pero que obtienen la mayor parte de su renta en España. En principio esa renta quedaría gravada en nuestro país por el IRNR, al tratarse de un no residente en territorio español. Sin embargo, a esta categoría de contribuyentes se le ofrece la opción de tributar en España por el IRPF (artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del IRNR). También estudiamos este régimen particular en el capítulo séptimo, al que de nuevo nos remitimos.

A partir de ahora, cuando hagamos referencia al deportista residente nos referimos, en primer lugar, al residente en territorio español conforme al criterio del artículo 9 de la Ley del IRPF. También al deportista no residente, pero que haya traslado su domicilio fiscal a un paraíso fiscal; deberá seguir tributando por nuestro IRPF en el ejercicio del

traslado y durante los cuatro periodos impositivos siguientes. Por último, al deportista residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, que obtenga su mayor parte de renta en nuestro territorio y opte por tributar en el IRPF.

Entre los diferentes tipos de renta (ayudas a deportistas de alto nivel, becas, rendimientos del trabajo, etc.) que puede percibir un deportista se encuentran las retribuciones obtenidas por la cesión de los derechos de imagen, cuya tributación vamos a analizar en el presente capítulo. No obstante, hemos de realizar una advertencia preliminar, ya que en nuestro estudio nos vamos a centrar exclusivamente en la tributación de los derechos de imagen del deportista, pero no será objeto de análisis la tributación del cesionario (persona física o sociedad interpuesta) de los derechos de imagen².



2. Sobre este particular puede consultarse a JIMÉNEZ COMPAIRED, I., *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, Marcial Pons, Madrid, 2001, págs. 83-86.

III. EL DERECHO A LA IMAGEN

¿Qué es la imagen de la persona física? Según el diccionario de la Real Academia Española, entre las diferentes definiciones que se ofrecen de este concepto, destaca la acepción pública según la cual la imagen es el “conjunto de rasgos que caracterizan ante la sociedad a una persona o entidad”. También nuestros más altos Tribunales se han referido a este concepto en reiteradas ocasiones. El Tribunal Constitucional ha identificado la imagen como el “aspecto físico (...) instrumento básico de identificación y proyección exterior y factor imprescindible para su propio reconocimiento como individuo”³. También el Tribunal Supremo, al manifestarse en sus primeros pronunciamientos sobre el derecho a la imagen, definió este concepto de la siguiente manera:

“Imagen es la figura, representación, semejanza o apariencia de una cosa; pero a los efectos que ahora nos interesan, ha de entenderse que equivale a la representación gráfica de la figura humana mediante un procedimiento mecánico o técnico de reproducción” (Sentencia de 11 de abril de 1987)⁴.

El derecho a la imagen es un derecho fundamental ubicado en la Sección 1ª “*De los derechos fundamentales y de las libertades públicas*”, del Capítulo II “*Derechos y Libertades*”, del Título I “*De los derechos y deberes fundamentales*”, reconocido en el artículo 18.1 de la Constitución, según el cual:

“Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen”.

La situación del precepto dentro de la norma fundamental hace que goce de un máximo grado de protección. Así, las posibles vulneraciones del derecho a la imagen permiten que se plantee un recurso de amparo, tal y como reconoce el artículo 53.1 y 2 de la Constitución. Además, el artículo 168 de la Carta Magna exige que cualquier reforma de este precepto se someta al mismo procedimiento exigido para la revisión total de la Constitución (disolución de las Cortes, aprobación por dos tercios de cada Cámara y referéndum). Por último, se requiere una Ley Orgánica que desarrolle su

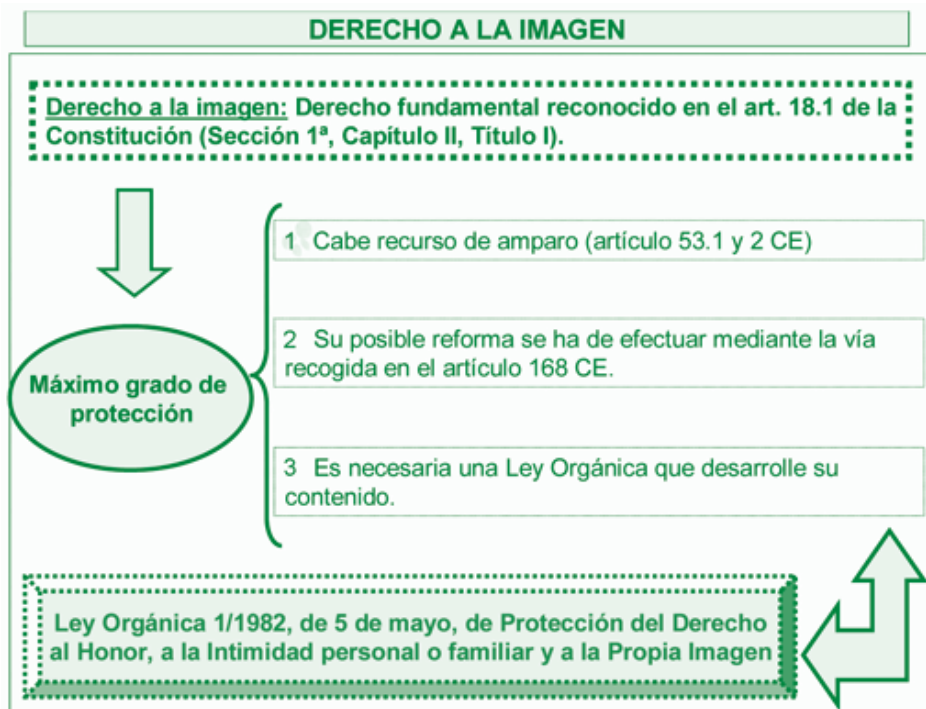
3. Sentencias del Tribunal Constitucional 231/1988, de 2 de diciembre; 99/1994, de 11 de abril y 81/2001, de 26 de marzo.
4. En la misma línea pueden verse las Sentencias del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1988, de 9 de mayo de 1988, de 9 de febrero de 1989 y de 30 de enero de 1998.

contenido (artículo 81.1 de la Constitución). En cumplimiento de este último mandato el derecho a la imagen se encuentra desarrollado por la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen. En el artículo 7 de esta norma se describe el derecho a la imagen como la protección de la persona frente a una serie de intromisiones ilegítimas, entre las cuales se mencionan las dos siguientes:

“Cinco. La captación, reproducción o publicación por fotografía, filme, o cualquier otro procedimiento de la imagen de una persona en lugares o momentos de su vida privada o fuera de ellos, salvo los casos previstos en el artículo octavo, dos.

Seis. La utilización del nombre, de la voz o de la imagen de una persona para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga”.

No existirá una intromisión ilegítima en el ámbito del derecho a la imagen cuando estuviese expresamente autorizada por Ley o cuando el titular del derecho a la imagen hubiese prestado consentimiento expreso⁵.



Además de esta vertiente constitucional, el derecho a la imagen es un derecho de la personalidad dentro del ámbito del Derecho privado, como en reiteradas ocasiones ha reconocido el máximo intérprete de nuestra Constitución:

5. Así, lo especifica el apartado 2 del artículo 7, que ha sido redactado conforme a la Sentencia del Tribunal Constitucional 9/1990, de 18 de enero de 1990, que anuló parte de su contenido.

“Los derechos a la imagen y a la intimidad personal y familiar reconocidos en el artículo 18 de la CE aparecen como derechos fundamentales estrictamente vinculados a la propia personalidad” (Sentencia del Tribunal Constitucional 231/1988, de 2 de diciembre).

A esta doble vertiente del derecho a la imagen se ha vuelto a referir en otros pronunciamientos más recientes, manifestando que se caracteriza como:

“(…) un derecho de la personalidad, derivado de la dignidad humana y dirigido a proteger la dimensión moral de las personas, que atribuye a su titular un derecho a determinar la información gráfica generada por sus rasgos físicos personales que puede tener difusión pública. La facultad otorgada por este derecho, en tanto que derecho fundamental, consiste en impedir la obtención, reproducción difusión de la propia imagen por parte de un tercero no autorizado, sea cual sea la finalidad, –informativa, comercial, científica, cultural...– perseguida por quien la capta o difunde” (Sentencias del Tribunal Constitucional 81/2001, de 26 de marzo, y 156/2001, de 2 de julio).

Por lo tanto, el derecho a la propia imagen tiene una doble vertiente: un componente moral, derivado de su condición de derecho fundamental, y un componente patrimonial, dentro de la esfera del Derecho privado. Al estudio de una de las manifestaciones de esta última vertiente dedicaremos las próximas páginas.

Este componente económico que se puede derivar del derecho a la imagen es contemplado de manera muy residual por la Ley Orgánica 1/1982. A su existencia sí alude expresamente el artículo 7.3 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, según el cual:

“En lo relativo a la participación en los beneficios que se deriven de la explotación comercial de la imagen de los deportistas se estará a lo que en su caso pudiera determinarse por convenio colectivo o pacto individual, salvo en el supuesto de contratación por empresas o firmas comerciales previsto en el número 3 del artículo 1 del presente Real Decreto”.

Debido a esta vertiente patrimonialista del derecho a la imagen, resulta totalmente lícito que el deportista titular de su imagen puede ceder su explotación y obtener ingresos por ello. El ordenamiento español vigente “no impide ni prohíbe, en general a nadie, ni tampoco en concreto a los deportistas al servicio de un club, explotar separadamente y aisladamente respecto al sueldo que perciben, sus derechos de imagen (...) la explotación de la imagen de un jugador, por parte de cualquier club de fútbol, debe de hacerse siempre con la previa autorización expresa del jugador (...) los pagos por derechos de imagen son independientes del salario que perciben los jugadores, y al no tener la consideración de salario no es posible efectuar retención alguna. A las alegaciones (...) se ha sumado un informe realizado por cinco Catedráticos de Derecho Financiero y Tributario, en el que «señalan que las cantidades que los clubes satisfagan a los deportistas, en concepto de participación en la explotación comercial de los derechos de imagen, tienen la condición de salario, en aquellos casos en que es el propio deportista quien explota directamente estos derechos por no haber sido cedidos a un tercero».

El derecho a la imagen

Es decir, que, en este caso, como la explotación de la imagen de los jugadores no se realiza por ellos mismos, sino por sociedades mercantiles, no es posible que tengan la consideración de salarios⁶.

6. Vid. *Carta Tributaria, Noticiero*, núm. 247, 1996.

IV. NORMATIVA REGULADORA

1. Evolución normativa

La normativa que circunscribe la regulación de la imagen ha de partir del artículo 7.3 del Real Decreto 1006/1985 antes transcrito⁷. Fue una de las primeras normas donde se reconoce la posibilidad de explotación de la imagen del deportista.

En la Ley del IRPF se contienen diferentes normas que se ocupan del régimen jurídico de la cesión de los derechos de imagen de los deportistas, especialmente la sección 4.ª del Título X, donde con pocas variaciones con respecto a la legislación derogada, a la que enseguida haremos referencia, se contiene el régimen especial de imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen.

A nuestro juicio, resulta necesario abordar aunque sea de manera muy somera el origen de la normativa que se ocupó de regular fiscalmente la cesión de la imagen, ya que de este modo podremos entender mejor el complejo régimen tributario en el que ha derivado la imposición sobre la explotación de la imagen.

En el mundo del deporte se había generalizado una práctica mediante la cual los deportistas desviaban las rentas obtenidas por la cesión de sus derechos de imagen a sociedades, normalmente no residentes, consiguiendo con esta técnica que estas rentas no quedaran gravadas por el IRPF.

Al no contemplar la normativa tributaria de forma específica el gravamen de este tipo de rentas, en un primer momento la Administración tributaria se inclinó a considerarlas como posibles rendimientos del trabajo⁸, argumentando que en todo este proceso de

7. Existen varias publicaciones de la doctrina que arrojan luz sobre el ámbito de aplicación de este precepto. Así, puede consultarse a BLANCO PEREIRA, E., "Las cláusulas de rescisión de los futbolistas: primer límite jurisprudencial (Comentario a la Sentencia del Juzgado de lo Social de Pontevedra, de 23 de septiembre de 1998)", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 365, 1998; del mismo autor "Una sentencia que estima el criterio de mejora salarial para desestimar la existencia de abuso de derecho en una cláusula de rescisión", *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 10, 1998; PALOMAR OLMEDA, A., "Análisis de los diferentes aspectos que plantea la resolución del contrato de trabajo de los deportistas profesionales", *Revista Española de Derecho del Trabajo*, núm. 30, 1987.
8. Entre otras, pueden verse las Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de noviembre de 1999; de 15 de diciembre de 1999; de 21 de julio de 2000; y de 22 de septiembre de 2000.

cesión se había producido una simulación por parte del deportista, especulación que posteriormente fue avalada por parte de la jurisprudencia⁹ y de la doctrina¹⁰.

La primera norma de nuestro ordenamiento jurídico que reguló la tributación de los derechos de imagen fue la Ley 13/1996, de 30 de diciembre de medidas fiscales administrativas y del orden social¹¹. A pesar de la importancia de la introducción de esta nueva medida en nuestro sistema tributario, en la exposición de motivos de la Ley no se hace una mención específica a los fundamentos que justificaron su implantación. No obstante, el Informe del Ministerio de Educación y Deporte *El Deporte Español ante el Siglo XXI* nos pone en la pista cuando ofrece esta explicación:

“La Ley 13/1996 de 30 de noviembre (y posteriormente la Ley 40/1998 del IRPF) regula un concepto hasta ahora ajeno a nuestra legislación tributaria, la cesión de los derechos de imagen. Con la nueva regulación se consideran rentas de capital mobiliario los rendimientos originados por la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización de la autorización de la imagen por otra persona. El propósito del legislador es gravar las contraprestaciones que satisfacen determinadas entidades (como los clubes deportivos) por la obtención del derecho a explotar la imagen de personas con las que mantienen una relación laboral. Se establecía asimismo que dichas rentas por derechos de imagen no podrían superar el 15% de los rendimientos totales.

9. La Audiencia Nacional barajó este planteamiento en diferentes pronunciamientos como las Sentencias de 13 de junio de 2002; de 4 de julio de 2002; de 20 de enero de 2005; de 16 de marzo de 2005; de 17 de octubre de 2005; de 20 de octubre de 2005.
10. Vid. ARIAS DOMÍNGUEZ, A., “De nuevo sobre el carácter mercantil o laboral de la explotación de los derechos de imagen de los deportistas profesionales y sus consecuencias procesales”, *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 13, 2005, págs. 327-331, y del mismo autor “Otra vez acerca de la configuración de los derechos de imagen de los deportistas profesionales, en este caso sobre la posibilidad de ‘diseñar’ la naturaleza jurídica de esta partida económica en convenio colectivo”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 15, 2005, págs. 315-318; CIFUENTES MATEOS, D., “Los derechos de imagen en el deporte profesional y su no explotación como supuesto de rescisión del contrato de trabajo de los deportistas profesionales”, *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 12, 2004, pág. 315; CORDERO SAAVEDRA, L., “Las cuantías abonadas por entidades deportivas a cesionarias de derechos de imagen de deportistas profesionales y el supuesto de su calificación jurídico-tributaria como rendimientos del trabajo personal”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 2, 2003, págs. 1967-1974; DE VAL TENA, A. L., “Sobre la naturaleza –¿salarial?– de la compensación económica por la cesión de los derechos de imagen del deportista profesional (Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía/Sevilla, de 28 de enero de 2003)”, *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 11, 2004, págs. 287-291; NAVARRO EGEA, M., “Obligación de retener por las cantidades satisfechas en concepto de derechos de imagen a deportistas vinculados a un club deportivo. Comentario a la Resolución del TEAC de 21 de julio de 2000”, *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 5, 2001, págs. 147-152; PLAZA DE DIEGO, M. A., *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, págs. 190-196; TOVILLAS MORÁN, J. M., “Comentarios a la calificación jurisprudencial de las rentas por explotación de derechos de imagen”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. II, 2003, págs. 2197-2205.
11. La evolución de la tributación de la cesión de los derechos de imagen hasta la Ley 13/1996, ha sido analizada por gran parte de la doctrina, como CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., FALCÓN Y TELLA, R., MARTÍN QUERALT, J. M., PALAO TABOADA, C. y PÉREZ ROYO, F., “El tratamiento jurídico-tributario aplicable a los pagos que un Club de Fútbol satisface a las sociedades titulares de la explotación comercial de derechos de imagen de deportistas”, *Impuestos*, vol. I, 1996, págs. 518-542; CAZORLA PRIETO, L. M., y CORCUERA TORRES, A., *Los Impuestos del Deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999, págs. 233-236; FALCÓN Y TELLA, R., “El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas”, *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 9, 1998, págs. 5-7.

(...)

La Inspección Financiera y Tributaria consideraba que el negocio celebrado entre los clubes deportivos con los deportistas profesionales y de aquéllos con las sociedades interpuestas eran negocios simulados ya que encubrían una relación laboral. Por ello, la Inspección Financiera y Tributaria aplicó el Real Decreto 1006/1985, que establecen que son remuneraciones salariales las cantidades percibidas por los deportistas profesionales del club deportivo derivados de la explotación de la imagen del deportista profesional, el artículo 25 de la Ley General Tributaria y el artículo 24 de la Ley 18/1991, que califica a estas rentas como rentas del trabajo personal.

Los indicios que fueron tenidos en cuenta por la Inspección para esta calificación eran que, normalmente, el club deportivo participaba en el capital de la sociedad interpuesta con la que el deportista celebraba el contrato de primera cesión del derecho a la explotación de la imagen del deportista. Además, la sociedad instrumental normalmente no explotaba de manera efectiva la imagen del deportista y en los contratos habitualmente celebrados entre ésta y el club deportivo habitualmente participaba el deportista profesional.

Por otro lado, en los presupuestos de gastos del club deportivo las rentas satisfechas a los deportistas profesionales o a la sociedad instrumental por el derecho a obtener la explotación de la imagen del deportista profesional eran calificadas como gastos de personal en un primer momento. Después son calificados como trabajos, suministros y servicios exteriores, aunque en la memoria del club deportivo se califican como rentas del trabajo. Estas rentas normalmente no se imputaban al deportista profesional.

Partiendo de estos indicios, la Inspección consideró que los rendimientos satisfechos por los clubes deportivos en concepto del derecho a explotar la imagen de los deportistas profesionales eran rentas salariales, regularizando la situación tributaria mediante actas por retenciones y por el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido por la sociedad interpuesta que se deducía el club deportivo¹².

A pesar del silencio de la exposición de motivos en dicha norma legal se contenían dos preceptos esenciales que trataban de dar respuesta a ciertas prácticas que habían prosperado entre artistas y deportistas de élite. La relación existente entre el deportista y el empleador se había bifurcado con miras a obtener un mejor tratamiento tributario.

Por un lado existía una primera relación de naturaleza profesional o laboral que era prestada directamente por el trabajador deportista que consistía en una prestación de servicios.

La segunda relación conllevaba la utilización por el empresario de los derechos de imagen del deportista, independientemente de la relación laboral o de prestación de servicios que vinculaba a ambas partes. Normalmente la explotación de los derechos de imagen del deportista se llevaba a cabo entre el empresario y una sociedad tercera, ajena a la primera relación laboral o profesional existente entre el deportista y

12. "El Deporte Español ante...", *op. cit.*, págs. 165-166.

su empleador. Esta sociedad tercera sería la beneficiaria directa de las retribuciones generadas por los derechos de imagen del deportista recibiendo, en consecuencia, este último un mejor tratamiento fiscal de estas contraprestaciones. Se refieren a esta cuestión CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES cuando señalan que “se (...) idearon dos soluciones complementarias, que convenían tanto a las entidades deportivas como a los profesionales del deporte (...). Por una parte, el club firmaba dos contratos, uno laboral, que retribuía la prestación de servicios deportivos, y otro de cesión de derechos de imagen, que compensaba la explotación o utilización publicitaria de la imagen del deportista por la entidad correspondiente; por otra, el deportista firmaba el contrato directamente, mientras que cedía su imagen a una sociedad, que podía estar sometida al régimen de transparencia fiscal y ser no residente en España al situarse en paraíso fiscal, la cual a su vez era la que cedía el derecho al club y firmaba el correspondiente contrato, en el que sólo aparecía el consentimiento del deportista”¹³.

En este contexto se afirmó que en “la primera «ronda» de inspecciones que, de manera más o menos coordinada, se realizaron sobre los clubs de fútbol de la primera división española, la administración fiscal cuestionó dicho esquema argumentando la existencia de un negocio simulado y sosteniendo que la naturaleza real de lo satisfecho por el empresario era en todo caso retribución de la prestación de servicios de índole profesional, artística o laboral”¹⁴. Los indicios que fueron tenidos en cuenta por la Inspección de los Tributos para llegar a esta calificación fueron fundamentalmente que en la práctica el club deportivo participaba en el capital de la sociedad interpuesta con la que el deportista celebraba el contrato de primera cesión del derecho a la explotación de la imagen. Además, esta sociedad instrumental normalmente no explotaba la imagen del deportista y en los contratos celebrados entre la sociedad interpuesta y el club deportivo habitualmente participaba el deportista profesional.

La primera norma que se contenía en la Ley 13/1996 y que se ocupaba de los derechos de imagen fue el artículo 2.Dos, mediante el cual se añade al artículo 37.3 de la Ley del IRPF entonces vigente (Ley 18/1991, de 6 de junio), la letra g) que califica como rendimientos del capital mobiliario: “*los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización*”. Con esta primera norma se pretendía resolver uno de los principales problemas que se habían planteado hasta entonces, calificando los rendimientos procedentes de la cesión de los derechos de imagen como rendimientos del capital mobiliario y no como rendimientos del trabajo. Se “ponía fin de esta forma a una de las principales polémicas existentes: La Ley calificaba claramente, a efectos fiscales, dichos rendimientos como procedentes del capital y no del trabajo personal. Obviamente, debía entenderse que ésta sería su calificación siempre y cuando su explotación no se realizase en el ámbito de una actividad empresarial o profesional”¹⁵.

13. CAZORLA PRIETO, L. M., y CORCUERA TORRES, A., “Los Impuestos...”, *op. cit.*, pág. 234.

14. Vid. RODRÍGUEZ TITOS, D., PLAZA ROMERO, D., y GONZÁLEZ MARTÍN, F., “Derecho deportivo y Derecho tributario”, en AAVV (Directores I. Jiménez Soto y E. Arana García), *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, pág. 656.

15. Vid. AAVV (Coord. I. Núñez Zubillaga), *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Comentarios a la Ley 35/2006 y al Real Decreto 439/2007*, Aranzadi, Cizur Menor, 2007, pág. 628.

El artículo 2.Tres de la Ley 13/1996 estableció que el deportista debía incluir como mayores ingresos en su base imponible las rentas derivadas de la cesión de sus derechos de imagen, aunque la retribución directa de las mismas las percibiera una tercera persona. Con efectos a partir del 1 de julio de 1997, se instauró un nuevo régimen de transparencia fiscal que afectaba principalmente a los deportistas que obtenían rentas por la cesión de los derechos de imagen a través de sociedades “interpuestas” siempre que se reunieran una serie de requisitos.

Una de las principales críticas que suscitó este precepto fue la oportunidad de crear un nuevo hecho imponible del IRPF sin modificar el artículo 5 de la Ley 18/1991. Con respecto al régimen jurídico instaurado por la Ley 13/1996 se ha llegado a destacar que la “primera impresión que produjo, y continúa produciendo, esta regulación (...) es que se trata de una norma antielusión de carácter marcadamente disuasorio y que, dada su complejidad y coste fiscal, parece ideada para no tener que ser aplicada por el contribuyente mientras se ajuste a los límites establecidos.

Con esta normativa se busca acabar, con mayor o menor fortuna, con ciertas situaciones existentes en aquél momento (año 1996 y anteriores). Esta reflexión se vería reforzada por el hecho de que el legislador, en un primer momento, estableciera para las relaciones laborales existentes en aquel momento un periodo transitorio bastante dilatado en cuanto a la entrada en vigor de este régimen (seis meses: desde el 1 de enero al 30 de junio de 1997)”¹⁶.

En relación a esta normativa también se ha hecho el siguiente comentario:

“La crítica fundamental radicaba en la inexistencia en la misma de cautelas adecuadas que evitasen que esta imputación obligatoria de rentas se aplicase a situaciones con sustratos económicos reales. El legislador soslayó toda la discusión doctrinal existente en aquel momento acerca de distintos extremos como la posibilidad de ceder los derechos de imagen, los límites de tal cesión, qué diferencias reales existen entre derechos individuales y colectivos, etc. para zanjar el tema de un modo práctico. Así, si bien por un lado, y de forma indirecta, no hace sino reconocer la existencia de dichos derechos, su posible tráfico mercantil y su naturaleza de capital mobiliario susceptible de generar rendimientos, por otro lado sancionó directamente la realidad económica existente en aquel momento dejando entrever que la misma era generadora de una fiscalidad incorrecta. A nuestro entender, ambas circunstancias pueden resultar contradictorias y quizás habría sido más adecuado atacar el problema cuestionando la correlación existente entre la remuneración percibida por las respectivas prestaciones de servicios (empleo y cesión del derecho de imagen). Es probable también que, al hacerlo como se hizo (y se mantiene), pueda estarse atentando contra la capacidad económica del trabajador si él no controla realmente la sociedad que explota económicamente sus derechos de imagen”¹⁷.

16. RODRÍGUEZ TITOS, D., PLAZA ROMERO, D., y GONZÁLEZ MARTÍN, F., “Derecho deportivo y Derecho...”, *op. cit.*, pág. 657.

17. AAVV (Coord. I. Núñez Zubillaga), “La reforma del Impuesto...”, *op. cit.*, pág. 629.

En el Informe ya citado *El Deporte Español ante el Siglo XXI* se contiene una reflexión de interés sobre el régimen jurídico instaurado por la Ley 13/1996:

“A raíz de esta situación, se regulan los derechos de imagen de los deportistas profesionales por la Ley 13/1996 sobre el IRPF. Para evitar esta situación, se crea un mecanismo de integración similar al que opera para sociedades transparentes, con la salvedad de que las rentas que deben integrarse se califican como rentas de capital mobiliario y, por lo tanto, sujetas a retención del 20%. Se exige, además, la concurrencia de varias relaciones jurídicas para que estas rentas se consideren como rentas del capital mobiliario. Por un lado, que exista una relación laboral entre una persona física (que tiene que ser residente en territorio español) y otra persona o entidad, que puede ser residente o no residente; por otro, que el trabajador haya cedido el derecho a la explotación de su imagen o haya consentido o autorizado su utilización a otra persona residente o no residente (esta cesión podrá haberla efectuado cuando era no residente); y, por último que la persona obtenga el derecho a la explotación de la imagen del trabajador (bien directamente del mismo bien a través de sociedades o personas interpuestas) sea el empresario o profesional con el que el trabajador tenga una relación laboral u otra persona vinculada a ésta.

Para que estas rentas sean calificadas como rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención, es preciso que los rendimientos del trabajo satisfechos a los deportistas por el club deportivo supongan el 85% o más de la totalidad de la contraprestación que satisface el club deportivo. Respecto a este porcentaje, se plantea la posibilidad de modificarlo para adecuarlo a la composición de ingresos que obtienen los clubes deportivos”¹⁸.

No obstante, se produjo un hecho curioso en la práctica legislativa que evidencia la confusión e incertidumbre que generó desde un primer momento el régimen jurídico de la cesión de los derechos de imagen. El artículo 2.Tres no llegó a aplicarse tal y como se aprobó en un principio por la Ley 13/1996, puesto que sorprendentemente se modificó (en un claro ejemplo de desorden legislativo) el mismo día de su aprobación por obra de la disposición adicional segunda de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias.

Posteriormente se aprobó una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que sustituyó a la Ley 18/1991, cuyo artículo 76 reprodujo casi literalmente el régimen antes instaurado¹⁹.

A esta norma le sucedió el artículo 38 de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de Reforma Parcial del IRPF, que suprimió el apartado 7 del artículo 76 de la Ley 40/1998, como consecuencia de la eliminación del régimen de transparencia fiscal.

La práctica coincidencia en la literalidad del artículo 76 de la Ley 40/1998 y del artículo 93 de su posterior Texto Refundido con el régimen jurídico contenido en la Ley

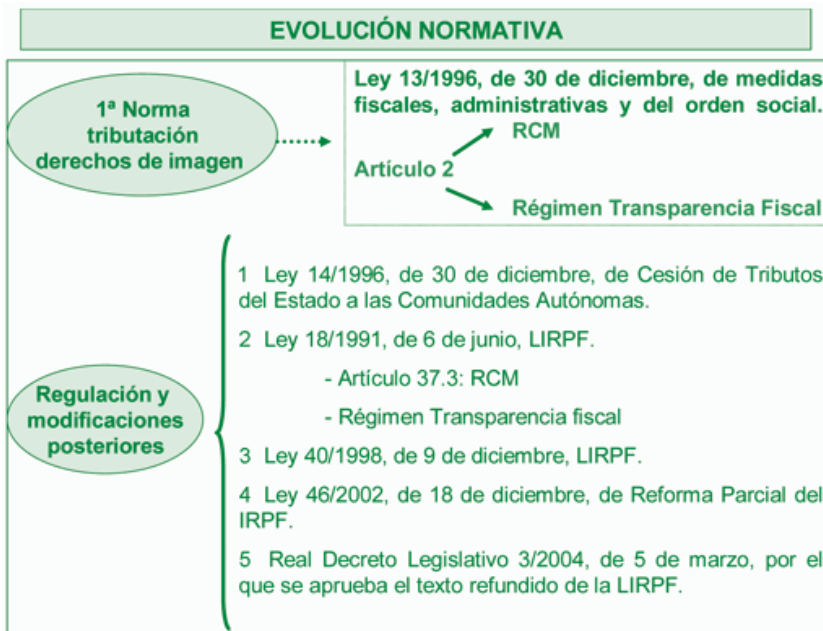
18. “El Deporte Español ante...”, *op. cit.*, pág. 166.

19. La enmienda núm. 306 del Grupo Parlamentario Socialista al proyecto de ley (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados*, Serie A núm. 114-8, de 25 de junio de 1998) pretendía que estas rentas se clasificaran en el artículo 16.1.u) como rendimientos del trabajo.

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 el Patrimonio, hace que hallamos optado por no reproducir todas las normas anteriormente mencionadas y que han afectado al régimen jurídico de la cesión de los derechos de imagen. En particular, apenas se ha modificado el régimen de imputación de rentas, como pasamos a analizar.

Sin embargo, nos quedamos con unas palabras de CARMONA FERNÁNDEZ que nos hacen presagiar la dificultad de la materia a la que nos enfrentamos:

“El texto final de la norma es casi laberíntico y muchísimo más amplio que los esbozos normativos que le precedieron...Cabe suponer cierta precipitación en su redacción, cuando en el mismo día de su publicación en el BOE ya fue objeto de una rectificación..., lo que evidencia que hay normas que, como ciertos lepidópteros, sólo viven unas horas; o peor todavía, que nacen y mueren en paralelo...Desde el punto de vista literario, el precepto está salpicado de muestras de poco pulimento: el propio título del precepto va bastante más allá de su contenido...; las expresiones cesión, consentimiento y autorización conviven juntas a lo largo de la norma, sin saberse muy bien qué aportan una más que otras a la inteligencia de la misma; y así cabría enunciar algún otro descuido más”²⁰.



A la finalidad de esta normativa hizo referencia el Informe del Ministerio de Educación y Deporte ya citado:

20. CARMONA FERNÁNDEZ, N., “Derechos de imagen y transparencia fiscal”, *Tribuna Fiscal*, núm. 79, 1997, pág. 62.

“La implantación de esta norma no se deriva del objetivo de moderar las rentas de los deportistas profesionales sino de la necesidad de recoger la realidad de una cesión de los derechos de imagen.

Bien es cierto, que el reconocimiento de los rendimientos por los derechos de imagen de un profesional no se deriva de que una determinada entidad deportiva obtenga sus ingresos televisivos, sino de que esa entidad pueda realizar ventas, fuera de competición, por el uso de la imagen personal o el uso del nombre de una determinada persona. Por ejemplo, venta de camisetas con el nombre, contratación de un partido amistoso en el que sea necesaria la participación, etc. Por tanto, los derechos de imagen no tendrán relación con los derechos televisivos, sino con una parte residual de los ingresos de un determinado profesional.

Absolutamente improcedente resulta la triangulación de los rendimientos usando una marca deportiva o un medio de comunicación, sobre todo si esa marca o televisión no tiene ninguna referencia contractual con esa persona.

Por ello, se resalta la dificultad de modificar el porcentaje previsto en la Ley 13/1996 y en la Ley 40/1998 del IRPF, a efectos de poder calificar una renta como cesión del derecho a la explotación de la imagen, por la imposibilidad de vincular el porcentaje de ingresos obtenidos por los deportistas a la del club deportivo y por la aplicación de un porcentaje único a todas las clases y deportes profesionales. El porcentaje previsto actualmente refleja convenientemente la composición de las retribuciones de los deportistas profesionales sin que se considere necesario alterar dicha estructura²¹.

2. Regulación actual

Con respecto a la normativa que se ocupó desde un primer momento de la tributación de la cesión de los derechos de imagen, el Tribunal Supremo llegó a admitir que el legislador “estableció y reguló, por cierto con prosa de muy difícil comprensión, un supuesto de transparencia fiscal, consistente en la utilización por personas físicas (deportistas, artistas, etc.) de sociedades instrumentales, las cuales, a su vez, ceden mediante contraprestación dicho derecho o autorización a la sociedad o entidad con la cual esté relacionado laboralmente la persona física de que se trate, y así de este modo se elude el pago directo por la sociedad o empresa empleadora de parte de la contraprestación por derechos de imagen, que recibe la sociedad interpuesta²².”

Aunque se aprobó una nueva Ley del IRPF a finales de 2006, la situación descrita anteriormente apenas ha variado. La nueva norma se limita a adaptar en el ámbito del régimen especial de imputación de rentas las antiguas referencias a la parte general de la base imponible al nuevo esquema para la base imponible previsto por el artículo 45. Precisamente éste ha sido uno de los motivos por los que hemos optado por no reproducir toda la normativa precedente.

21. “El Deporte Español ante...”, *op. cit.*, págs. 166 y siguientes.

22. STS de 25 de enero de 1999, en su fundamento de Derecho sexto.

En el sistema tributario actual existen dos normas específicas que se ocupan de la cesión de los derechos de imagen de los deportistas. En primer lugar, el artículo 25.4 de la Ley 35/2006 que califica a las rentas obtenidas por la cesión de los derechos de imagen como rendimientos del capital mobiliario. En la medida en que estas retribuciones de los deportistas pueden constituir un rendimiento del capital mobiliario, se ha de tener presente el régimen general de este tipo de rendimientos contenido en los artículos 25 y 26 de dicho texto legal.

Además, la Ley del IRPF contiene un extenso precepto, como es el artículo 92, dedicado a la imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen de los deportistas.

Ambas normas no han sufrido modificaciones sustantivas en su contenido desde su introducción en nuestro ordenamiento jurídico por la Ley 13/1996.

En tercer lugar, teniendo en cuenta que cuando la cesión de los derechos de imagen se realiza en el ámbito de una actividad económica puede generar para el deportista rendimientos de este carácter, se ha de tener presente el régimen general contenido en los artículos 27 a 32 de la Ley 35/2006, aunque en ellos no se haga referencia de manera directa a los rendimientos derivados de la cesión de los derechos de imagen. Igualmente les serán de aplicación las normas de desarrollo contenidas para los rendimientos de actividades económicas en los artículos 22 a 39 del Reglamento del IRPF, contenido en el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

Según el artículo 25.4 de la Ley del IRPF, quedan comprendidos dentro de los llamados *“Otros rendimientos del capital mobiliario”*:

“d) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”.

Los artículos 17 a 21 del Reglamento del IRPF, que contienen el desarrollo reglamentario general de los rendimientos del capital mobiliario, no incluyen un artículo específico para los rendimientos del capital mobiliario procedentes de la cesión de los derechos de imagen.

En el artículo 92 de la Ley del IRPF se contiene el régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen. Su texto es el siguiente:

“1. Los contribuyentes imputarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad a que se refiere el apartado 3 cuando concurren las circunstancias siguientes:

a) Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos, de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente.

b) Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.

c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.

2. La imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el periodo impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85% de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere el apartado c del párrafo anterior por los actos allí señalados.

3. La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad a que se refiere el párrafo c del apartado 1 por los actos allí señalados. Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado 8 y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización a que se refiere el párrafo a del apartado 1, siempre que la misma se hubiera obtenido en un periodo impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto.

4.

1.º Cuando proceda la imputación, será deducible de la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a la persona a la que se refiere el párrafo primero del apartado 1:

a) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

c) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible.

d) El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

2.º Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a periodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la imputación.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

Estas deducciones no podrán exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible.

5.

1.º La imputación se realizará por la persona física en el periodo impositivo que corresponda a la fecha en que la persona o entidad a que se refiere el párrafo c del apartado 1 efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada, salvo que por dicho periodo impositivo la persona física no fuese contribuyente por este impuesto, en cuyo caso la inclusión deberá efectuarse en el primero o en el último periodo impositivo por el que deba tributar por este impuesto, según los casos.

2.º La imputación se efectuará en la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45 de esta ley.

3.º A estos efectos se utilizará el tipo de cambio vigente al día de pago o satisfacción de la contraprestación acordada por parte de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c del apartado 1.

6.

1.º No se imputarán en el impuesto personal de los socios de la primera cesionaria los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por ésta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada por la persona física a que se refiere el primer párrafo del apartado 1. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas a las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

2.º Los dividendos o participaciones a que se refiere el ordinal 1º anterior no darán derecho a la deducción por doble imposición internacional.

3.º Una misma cuantía sólo podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste.

7. Lo previsto en los apartados anteriores de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno y en el artículo 4 de esta Ley.

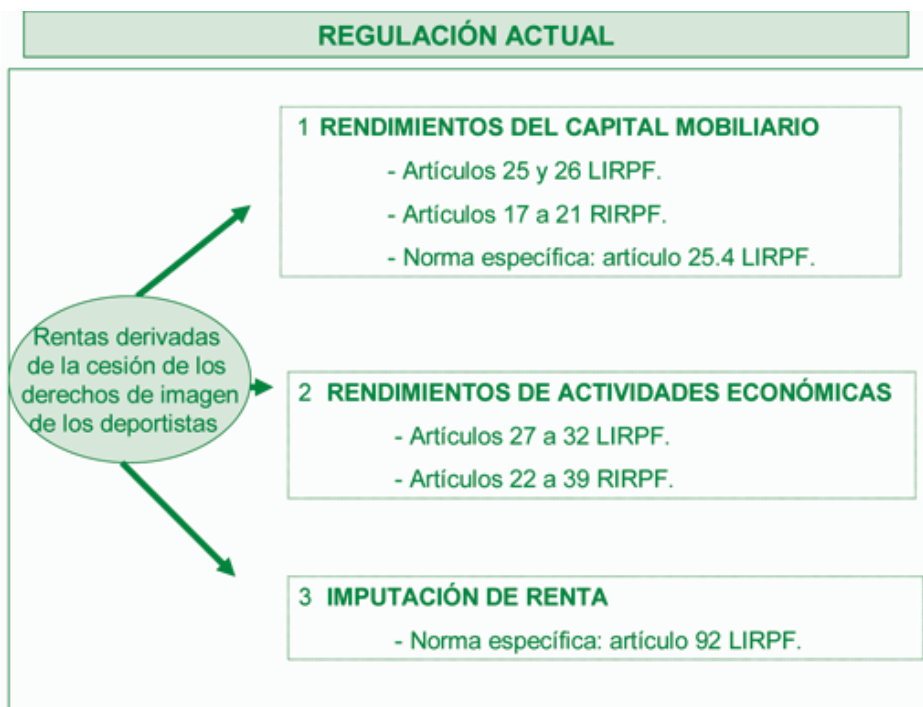
8. Cuando proceda la imputación a que se refiere el apartado 1, la persona o entidad a que se refiere el apartado c) del mismo deberá efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a personas o entidades no residentes por los actos allí señalados.

Si la contraprestación fuese en especie, su valoración se efectuará de acuerdo con lo previsto en el artículo 43 de esta Ley, y se practicará el ingreso a cuenta sobre dicho valor.

La persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 deberá presentar declaración del ingreso a cuenta en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda. Al tiempo de presentar la declaración deberá determinar su importe y efectuar su ingreso en el Tesoro.

Reglamentariamente se regulará el tipo de ingreso a cuenta”.

Tampoco se contienen en el vigente Reglamento del IRPF normas específicas que desarrollen el régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, ni ninguno de los otros regímenes especiales instaurados por la Ley, aunque como veremos más adelante sí tendremos que atender al Título VIII del Reglamento (“Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español”).



V. LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN ¿RENDIMIENTOS DEL TRABAJO, CAPITAL MOBILIARIO, DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS O IMPUTACIÓN DE RENTA?

Cuando un deportista cede el derecho a la explotación de su imagen, las posibles rentas que obtenga mediante este traspaso deberán tributar en el IRPF. No obstante, desde un primer momento se ha de especificar que dependiendo del contenido y alcance de dicha cesión el régimen jurídico de tributación puede ser diferente incluso dentro del propio impuesto.

1. La cesión de los derechos de imagen: rendimientos del trabajo

Los deportistas se pueden encontrar vinculados a un club o entidad deportiva mediante una relación laboral. En principio las rentas que perciben de estas entidades tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en el IRPF²³.

Entre esta variada tipología de rentas destacan las retribuciones (artículo 16 de la Ley del IRPF) que se hayan pactado en convenio colectivo o en contrato individual, si nos encontramos ante relaciones laborales de carácter especial (futbolistas, jugadores de baloncesto o balonmano, ciclistas...)²⁴. A este primer grupo de rentas periódicas u ordinarias se unen otro tipo de rentas más esporádicas como pueden ser las primas de contratación o fichaje, retribuciones durante incapacidad temporal, por cesión definitiva o traspaso, etc. Entre todas estas rentas, destacan las prestaciones y derechos consolidados percibidos por la Mutualidad de previsión social por los deportistas profesionales sujetos al Real Decreto 1006/1985 o considerados de alto nivel (disposición adicional undécima de la Ley del IRPF).

23. Vid. MAGRANER MORENO, F. J., *Tributación de los artistas y deportistas*, op. cit., págs. 49-58; CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., "Los Impuestos...", op. cit., págs. 222-232; CORDERO SAAVEDRA, L., *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*, Lex Nova, Valladolid, 2001, págs. 207-230; URQUIZU CAVALLÉ, A., "La tributación de las rentas del trabajo de los deportistas profesionales", en AAVV (Coord. E. Bosch Capdevila), *La prestación de servicios por deportistas profesionales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, págs. 214-235 y del mismo autor, "La tributación de las rentas obtenidas por los futbolistas extranjeros en España", op. cit., págs. 255-263.

24. Tal y como dispone el Real Decreto 1006/1985, estas retribuciones pueden ser sueldos y pagas extraordinarias, primas de partido, cantidades por antigüedad y rentas en especie (vivienda, vehículo, etc.)

Además de todos estos tipos de rentas que percibe el deportista y que se califican como rendimientos del trabajo, puede recibir contraprestaciones derivadas de la cesión de sus derechos de imagen. Este tipo de rentas ¿pueden constituir rendimientos del trabajo para el deportista cedente de su imagen?

En principio, si el deportista percibe estas rentas derivadas de sus derechos de imagen a través de la entidad para la que trabaja (club o entidad deportiva) parece que nos encontraríamos ante un rendimiento del trabajo, según lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley del IRPF. Según el artículo 7.3 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, que regula el régimen laboral especial de deportistas profesionales:

“En lo relativo a la participación en los beneficios que se deriven de la explotación comercial de la imagen de los deportistas se estará a lo que en su caso pudiera determinarse por convenio colectivo o pacto individual, salvo en el supuesto de contratación por empresas o firmas comerciales previsto en el número 3 del artículo 1 del presente Real Decreto”.

Como puede verse, esta normativa de régimen laboral prevé que sea retribución del trabajo de estos sujetos la participación en los beneficios derivados de la explotación comercial de sus derechos de imagen, según se establezca en el convenio colectivo o pacto individual.

A raíz de la normativa anteriormente transcrita, la doctrina se ha pronunciado sobre la posible naturaleza de rendimientos del trabajo de la cesión de los derechos de imagen, sin que exista en esta materia un consenso general.

Por un lado, un sector doctrinal entiende que la existencia de un precepto específico en la Ley del IRPF (artículo 25.4, letra d), que califica esta tipología de rendimientos como rendimientos del capital mobiliario impediría su catalogación como rendimientos del trabajo. Tal tesis es defendida por algunos aunque las rentas que perciban los deportistas pudieran englobarse dentro de la definición genérica de rendimientos del trabajo que ofrece el artículo 17 de la Ley²⁵.

En cambio, otros autores sostienen la posibilidad de que las rentas que obtengan los deportistas por la cesión de sus derechos de imagen se califiquen como rendimientos del trabajo si concurren los requisitos legales exigidos²⁶.

25. RODRÍGUEZ SANTOS, F. J., “Los derechos de imagen en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *op. cit.*, pág. 103; MENÉNDEZ MORENO, A., “Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en AAVV, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 633; JIMÉNEZ COMPAIRED, I., “El régimen tributario de la explotación...”, *op. cit.*, págs. 74, 75 y 77; PLAZA DE DIEGO, M. A., “Fiscalidad del derecho a la propia imagen...”, *op. cit.*, págs. 161-162.

26. En este sentido se pronuncian, PLAZA y JABAT, S., “El derecho a la imagen. Su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario”, *Crónica Tributaria*, núm. 81, 1997, pág. 95; CARMONA FERNÁNDEZ, N., “Derechos de imagen y transparencia...”, *op. cit.*, pág. 60; FALCÓN Y TELLA, R., “El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas”, *op. cit.*, pág. 8; CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., “Los Impuestos...”, *op. cit.*, pág. 236; MENÉNDEZ MORENO, A., “Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *op. cit.*, pág. 634; CORDERO SAAVEDRA, L., “El deportista profesional...”, *op. cit.*, pág. 251, y del mismo autor, “Las rentas por cesión de derechos de imagen. Calificación en el derecho interno y en los convenios para

1. Que la utilización de la imagen sea inherente al desempeño del trabajo del deportista.
2. Que esas rentas no se deriven de una explotación diferenciada por parte de un tercero ajeno a la relación laboral.
3. Que la utilización de la imagen del deportista por parte del club o entidad deportiva sea consustancial a la prestación del trabajo que conlleva la firma del contrato laboral especial.

Como han señalado algunos autores, se tendría que haber distinguido, en primer lugar, la calificación de los rendimientos que percibe el titular de la imagen de la entidad a la que se encuentra vinculada mediante una relación laboral; estos rendimientos serían rendimientos del trabajo para el deportista. En cambio, a juicio de estos autores los rendimientos derivados de la cesión de los derechos de imagen que perciben los titulares de su contenido patrimonial, pero que no son titulares del derecho a la personalidad, se calificarían correctamente como rendimientos del capital mobiliario²⁷. También se ha indicado que el contrato laboral implica por sí mismo la cesión de la imagen del deportista, particularmente cuando su trabajo se va a desarrollar ante el público. La contraprestación salarial que se retribuya de manera desglosada será un rendimiento del trabajo²⁸.

En esta misma línea ha señalado PEDREIRA MENÉNDEZ que el contrato laboral entre el deportista y el club incluye la cesión del derecho a la explotación de su imagen dentro del ámbito de las actuaciones deportivas en las que participe el club, pero no fuera de las mismas, esto es, no se autoriza a que se vendan camisetas, fotos, poster, etc. con la imagen²⁹. Esta última nota parece decisiva para diferenciar las retribuciones por los derechos de imagen que constituyen un rendimiento del trabajo de las que constituirán un rendimiento del capital mobiliario.

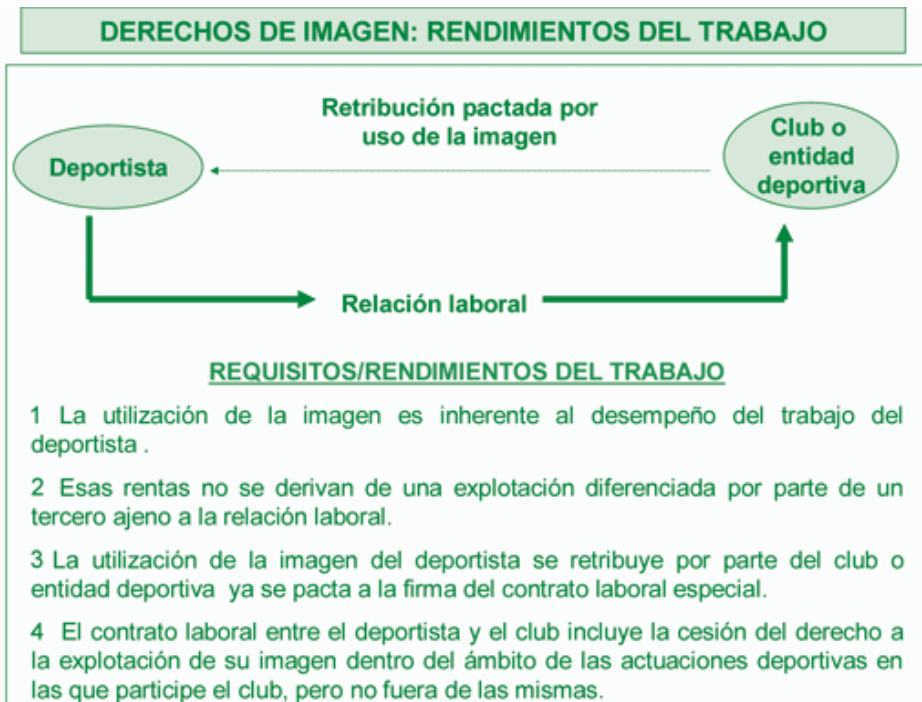
Los acontecimientos y eventos deportivos en los que participan los deportistas están unidos a la proyección pública de su imagen; la renta que en su caso se pueda pactar por ello con el club o entidad deportiva tendrá la consideración de rendimiento del trabajo.

evitar la doble imposición”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 264, 2002, pág. 426; TOVILLAS MORÁN, J. M., “El tratamiento tributario del derecho...”, *op. cit.*, pág. 155, y del mismo autor, “Comentarios a la calificación jurisprudencial de las rentas por explotación de derechos de imagen”, *op. cit.*, págs. 2198-2199; PEDREIRA MENÉNDEZ, J., “La tributación de los derechos de imagen...”, *op. cit.*, pág. 12; RIVAS NIETO, M. E., “La tributación de los rendimientos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen del deportista profesional”, en AAVV (Coord. E. Bosch Capdevila), *La prestación de servicios por deportistas profesionales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, págs. 275-276; CORCUERA TORRES, A., “La tributación de los derechos de imagen: una medida ineficaz contra la ingeniería fiscal en el deporte”, comunicación presentada al *Primer Congreso Internacional de Derecho del Deporte: dopaje, fraude y abuso en el deporte*, Facultad de Derecho, Universidad Rovira i Virgili, Tarragona, 20 de octubre de 2006.

27. MENÉNDEZ MORENO, A., “Los derechos de imagen en la nueva Ley...”, *op. cit.*, pág. 633.

28. JIMÉNEZ COMPAIRD, I., “Cuestiones actuales sobre la fiscalidad de la explotación comercial de la propia imagen”, *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 10, 2003, pág. 104.

29. PEDREIRA MENÉNDEZ, J., “La doctrina del TEAC ante la cesión de derechos de imagen a sociedades holandesas”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. II, 2001, pág. 2461.



2. La cesión de los derechos de imagen: rendimientos del capital mobiliario

Hemos visto como en la Ley 35/2006 existen dos preceptos específicos que catalogan a los rendimientos por la cesión de los derechos de imagen como rendimientos del capital mobiliario o como imputación de rentas. El artículo 25.4 califica a estas rentas como rendimientos del capital mobiliario. Hemos de tener presente que este precepto es “una norma meramente declarativa o aclaratoria (dado el carácter ejemplificativo de la relación en la que se incluye) que se limita a reconocer la naturaleza tributaria que, en principio, corresponde a los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen”; y es, además, “una norma residual, en el sentido de que no excluye que tales rendimientos deban calificarse a efectos fiscales como procedentes del trabajo (cuando los perciba directamente el trabajador de su empleador) o como empresariales, especialmente en el caso de sociedades”³⁰.

Esta contraprestación obtenida por el contribuyente puede constituir un rendimiento del capital mobiliario o una imputación de rentas sometida a un régimen de tributación especial. ¿Cuándo la renta obtenida por el deportista va a constituir una u otra cosa?

Aunque sobre este particular profundizaremos más adelante, resulta conveniente aclarar que esas rentas tributarán como rendimientos del capital mobiliario cuando se

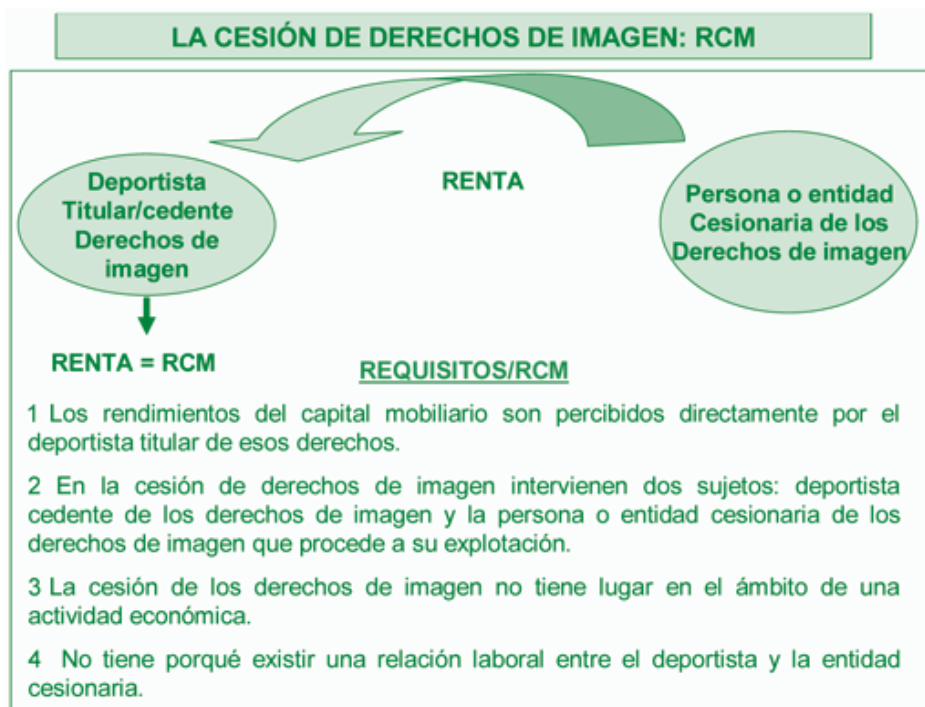
30. Vid. FALCÓN Y TELLA, R., *Medidas Fiscales para 1997*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, pág. 79.

ceda el derecho a la explotación de la imagen o se preste consentimiento o autorización para su explotación y dicha cesión no tenga lugar en el ámbito de una actividad económica (artículos 25 y 26 de la Ley del IRPF).

La nota característica para que estas rentas sean consideradas como rendimientos del capital mobiliario es que sean percibidas directamente por el deportista titular de dichos derechos, dentro de una relación en la que intervienen dos partes: por un lado el deportista titular de los derechos de imagen que cede su explotación (cedente) y por otro el cesionario de la explotación de esos derechos que retribuirá al deportista.

Se diferencian de los rendimientos del trabajo porque el deportista cede su imagen sin que sea necesario que exista una relación laboral o por cuenta ajena. En este caso los rendimientos que obtenga tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario³¹.

Así, por ejemplo, estaríamos ante un rendimiento del capital mobiliario cuando el propio deportista se dedica a la explotación de su imagen y concierta contratos con empresas de publicidad a las que autoriza para que utilicen su imagen. Como ha señalado FALCÓN y TELLA, en este supuesto estaríamos ante un contrato de arrendamiento de servicios o asimilado, con un contenido o causa similar al que se da en la cesión del derecho de propiedad intelectual³².



31. CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., "Los Impuestos...", *op. cit.*, pág. 236.

32. FALCÓN Y TELLA R., "El régimen tributario de los derechos de imagen...", *op. cit.*, págs. 5-6.

3. Rentas por la cesión de derechos de imagen: rendimientos de actividades económicas

Existe un grupo importante de deportistas (tenistas, golfistas, etc.) que no se encuentran vinculados mediante una relación laboral con un club o una entidad deportiva.

Estos deportistas desempeñan su actividad por cuenta propia como cualquier otro profesional. Compiten individualmente y ordenan por cuenta propia los medios necesarios para la obtención de su renta, que a efectos del IRPF constituirá un rendimiento de la actividad económica.

Aparte de sus retribuciones ordinarias (por la prestación de servicios, premios, etc.) puede recibir rentas derivadas de la explotación de su propia imagen. En este último caso, ¿cuándo constituirán rendimientos de actividades económicas? La naturaleza de rendimiento de la actividad económica vendrá determinada cuando el deportista no cede su explotación a un tercero (porque sería rendimiento del capital mobiliario), ni tampoco se explota su imagen en el marco de una relación laboral (sería un rendimiento del trabajo), sino que él mismo llevará a cabo la explotación de su imagen, por su cuenta y riesgo, mediante factores de producción (capital y trabajo) y el derecho de imagen estará afecto al desarrollo de esta actividad profesional³³.

En la propia Ley del IRPF (artículo 27) se establecen una serie de requisitos para que estas rentas se puedan calificar como rendimientos de la actividad económica para el deportista.

1. El deportista tiene que actuar como un empresario o profesional.
2. Tiene que haber una ordenación por cuenta propia de recursos materiales y/o humanos, necesarios para la obtención de renta³⁴.

Por ejemplo, la doctrina ha señalado que este sería el caso de la realización con habitualidad de la actividad de vender exclusivas o ceder la imagen para la promoción de un producto comercial³⁵.

33. Vid. MENÉNDEZ MORENO, A., "Los derechos de imagen en la nueva Ley...", *op. cit.*, págs. 637-638.

34. PLAZA DE DIEGO, M. A., "Fiscalidad del derecho a la propia imagen...", *op. cit.*, pág. 160.

35. CASANOVA GUASCH, F. y LANDA AGUIRRE, I., "El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. I, 1997, pág. 1784. En el mismo sentido, RIVAS NIETO, M. E., "La tributación de los rendimientos obtenidos...", *op. cit.*, págs. 285-286.



VI. EL RÉGIMEN ESPECIAL DE IMPUTACIÓN DE RENTAS POR LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN

1. Supuesto de hecho

Debido a su importancia y complejidad, el régimen especial de imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen de los deportistas se va a tratar en un apartado independiente.

Este método de explotación de los derechos de imagen está caracterizado porque las rentas derivadas de esa explotación no las obtiene directamente el deportista titular de esos derechos. En este supuesto los sujetos intervinientes serían tres:

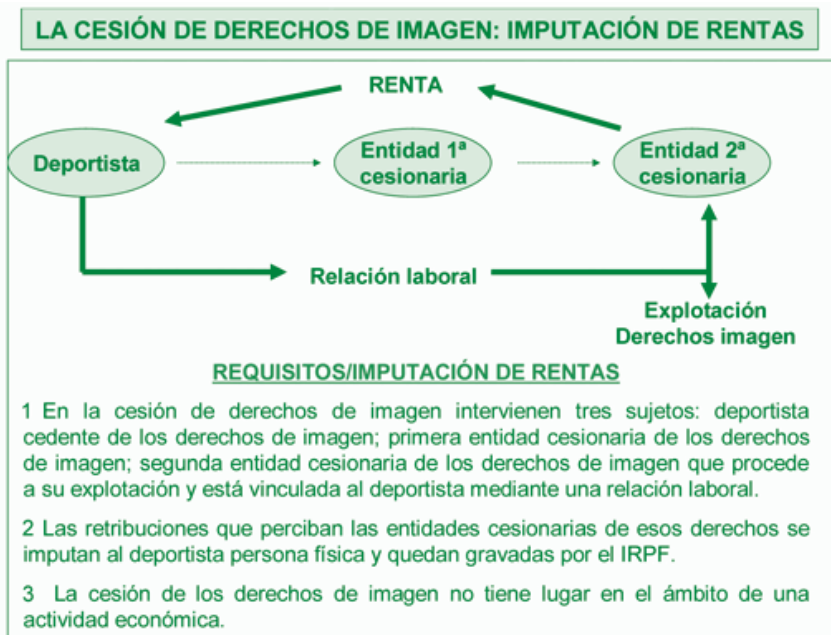
- El deportista titular de los derechos de imagen (cedente).
- La persona o entidad cesionaria de los derechos de imagen con la que el deportista mantiene una relación laboral.
- La persona o entidad que satisface las contraprestaciones derivadas de la explotación de los derechos de imagen, con la que el deportista no mantiene una relación laboral.

Si se reúnen estas características las rentas que perciba el deportista por la cesión de los derechos de imagen no van a constituir un rendimiento del capital mobiliario sino una imputación de renta sometida a un régimen especial contenido en la Ley del IRPF (Título X “*Regímenes especiales*”, artículo 92 “*Derechos de imagen*”).

Resulta necesario que nos planteemos cuál es el motivo que justifica la introducción de este régimen especial para la cesión de los derechos de imagen. La razón fundamental por la que el legislador ha intentado regular esta práctica tan frecuente en la que intervienen tres partes ha sido porque el deportista conseguía, mediante la cesión de sus derechos de imagen a una entidad interpuesta entre la tercera entidad que llevaba a cabo la explotación de los derechos, condensar en la misma unos ingresos que si fueran percibidos directamente por aquél quedarían incluidos en su base imponible del IRPF y gravados a tipos progresivos.

Estas circunstancias parecían indicar que los cesionarios son meros sujetos interpuestos cuyo único fin consistía en deslocalizar este tipo de rentas.

Sin embargo, con la instauración en la Ley del IRPF del régimen especial de imputación de rentas el deportista sí tiene que incluir en su base imponible las contraprestaciones satisfechas por la entidad segunda cesionaria que lleva a cabo la explotación de los derechos de imagen.



2. Requisitos para su aplicación

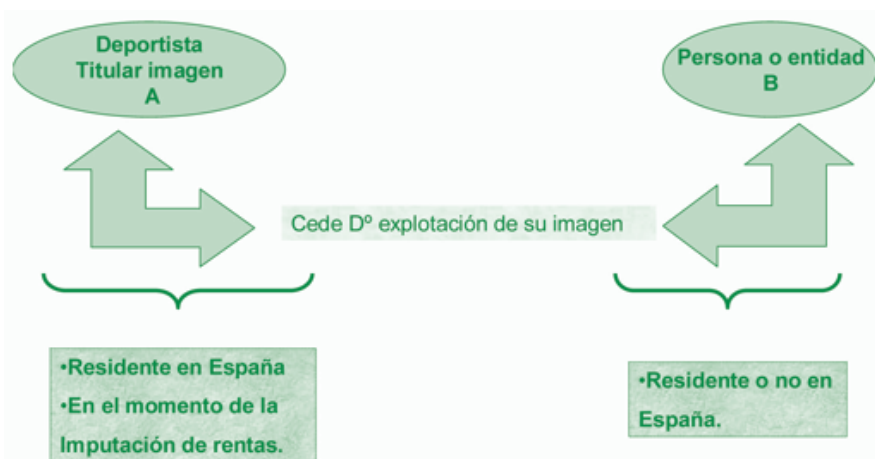
Una vez que hemos planteado el supuesto de hecho en el que sería aplicable el régimen especial de imputación de rentas, vamos a analizar cada uno de los requisitos exigidos por el artículo 92 de la Ley del IRPF para que pueda darse su aplicación.

A. El deportista, residente en España, cede el derecho a la explotación de su imagen a otra persona o entidad, residente o no en territorio español

El deportista titular de la imagen (A) tiene que ser una persona física residente en España, que haya cedido el derecho a la explotación de su imagen a otra persona o entidad, residente o no en España (B). ¿Cuándo es necesario que resida el deportista en España? ¿En el momento de la cesión de los derechos de imagen? ¿En el momento de la imputación de las rentas? ¿O en ambos? El requisito de la residencia en España del deportista basta con que sea efectivo en el momento en el que se procede a la imputación de esas rentas, mientras que la cesión podría haberse producido antes de que el deportista estuviese residiendo en territorio español. A estos efectos es indiferente que el deportista cedente del derecho de imagen hubiese sido o no contribuyente en

el IRPF en el momento de la cesión. También es irrelevante que la persona o entidad cesionaria sea o no residente en España. Para que se aplique el régimen de imputación de rentas el artículo 92 de la Ley del IRPF no exige que el deportista titular de la imagen tenga participación directa o indirecta en la sociedad interpuesta. Podría darse el supuesto en el que el deportista cede el derecho de explotación de su imagen a una entidad con la que no tiene ningún tipo de vinculación.

Con respecto a este asunto se ha apuntado que la “norma nada dice en relación con la necesidad de que la persona física cedente del derecho a la imagen deba ser socio o disponer directa o indirectamente del control o participación en las decisiones de la entidad cesionaria inicial de este derecho. Parece que el legislador asume tal circunstancia. Ello implica que la ausencia de coberturas en relación con esta circunstancia constituya un serio problema en situaciones en las que efectivamente subyace una relación mercantil autónoma en la explotación de los derechos de imagen”³⁶.



B. El deportista tiene que prestar sus servicios en el ámbito de una relación laboral a otra persona o entidad residente o no en territorio español

El deportista (A) que ha cedido el derecho a su imagen debe prestar sus servicios a otra persona o entidad (C), residente o no³⁷, en el ámbito de una relación laboral, aunque ésta tenga carácter especial³⁸.

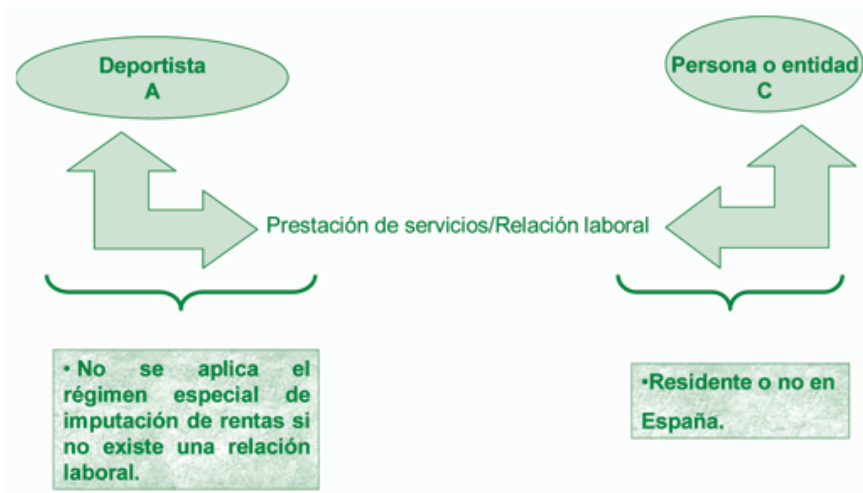
36. RODRÍGUEZ TITOS, D., PLAZA ROMERO, D., y GONZÁLEZ MARTÍN, F., “Derecho deportivo y Derecho...”, *op. cit.*, pág. 659.

37. La opción de que esta persona o entidad sea no residente fue introducida por la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, ya que en la redacción original de la Ley 13/1996 no se contempló. Sin embargo, en la generalidad de los casos si al deportista se le exige que sea residente en territorio español la persona o entidad que le emplee posiblemente también lo será.

38. Regida por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

El régimen especial de imputación de rentas

Conforme a este requisito, a todos aquellos deportistas que desempeñen su actividad profesional por cuenta propia no les sería de aplicación el régimen especial de imputación de rentas, limitación que afectaría a la mayoría de deportes de carácter individual como el golf, el tenis o el ciclismo. Tampoco se incluirán en el régimen especial de imputación de rentas otro tipo de retribuciones que el deportista pueda percibir de otras personas o entidades con las que no le vincula una relación laboral, por ejemplo si se han concertado contratos con determinadas marcas para que el deportista use un calzado o ropa específica, o para que realice campañas de publicidad³⁹.

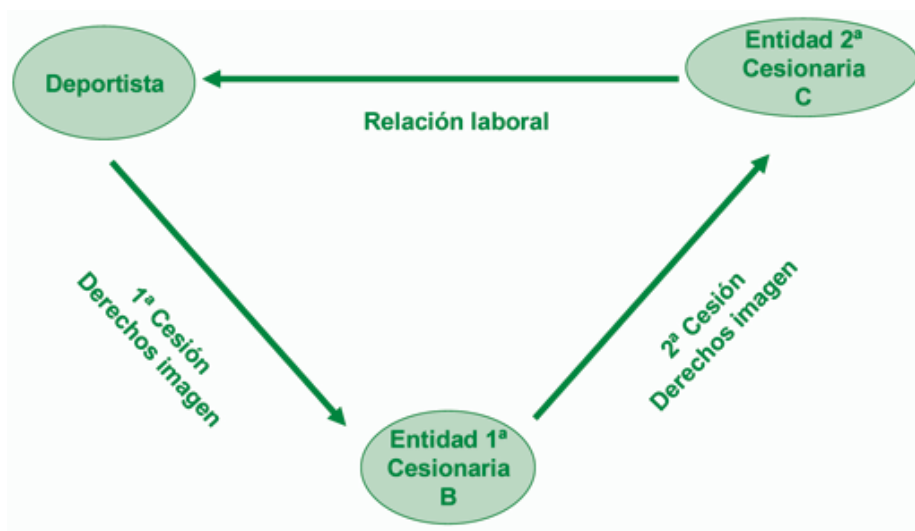


C. La persona o entidad con la que el deportista mantiene la relación laboral tiene que haber obtenido la cesión del derecho a la explotación de la imagen de la persona o entidad primera cesionaria

La persona o entidad (por ejemplo, club o sociedad anónima deportiva), a la que hemos llamado C, con la que el deportista mantiene una relación laboral, tiene que haber obtenido la cesión del derecho a la explotación de la imagen o el consentimiento o autorización para su explotación, de la persona o entidad, residente o no residente, primera cesionaria a la que hemos llamado B. Como ha apuntado RELEA SARABIA, es necesario que se haya obtenido la cesión del derecho a la explotación de la imagen, “ya sea directamente de la primera cesionaria, ya de otra que los hubiera adquirido posteriormente a ésta (cabría la posibilidad, por tanto, de una cadena de cesiones)”⁴⁰.

39. Vid. AAVV, “Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen”, *El Impuesto sobre la Renta. Comentarios a la Ley 40/1998 y a su Reglamento*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 534.

40. RELEA SARABIA, A., *El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones de los Futbolistas*, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2007, pág. 363.



D. Los rendimientos del trabajo del deportista tienen que ser inferiores a la suma de esos rendimientos del trabajo y los que obtiene de la entidad cesionaria con la que mantiene la relación laboral por la cesión de los derechos de imagen

El último requisito necesario para la aplicación del régimen especial de imputación de rentas es de orden cuantitativo. El artículo 92 de la Ley del IRPF exige que los rendimientos del trabajo que el deportista titular de la imagen obtiene en el periodo impositivo tienen que ser inferiores al 85 por 100 de la suma de estos rendimientos del trabajo y el importe total satisfecho por la entidad cesionaria C, en concepto de cesión de derechos de imagen, con la que el deportista mantiene una relación laboral.

RT deportista < 85% (RT+ contraprestación por derechos de imagen)

En consecuencia, si las retribuciones por los derechos de imagen no superan el 15 por 100 del importe total pagado por la entidad C, con la que el deportista mantiene una relación laboral, no será de aplicación el régimen especial de imputación de rentas.

En nuestra opinión, la aplicación de este límite cuantitativo resulta demasiado rígido en determinados extremos.

En primer lugar, si se supera esa ratio permitida de 85/15 aunque sólo sea en un euro, la consecuencia tributaria inmediata para el deportista será la inclusión de la totalidad de la contraprestación satisfecha por la entidad cesionaria en la base imponible general del deportista, y no sólo de aquella parte que exceda del mencionado límite. Como ha señalado RELEA SARABIA, la Ley “fija en este porcentaje un margen de tolerancia, por debajo del cual, se autoriza el uso de sujetos interpuestos. De hecho, (...) en la mayoría de las situaciones, por no decir en todas, la retribución por derechos de ima-

gen se sitúa justamente en ese límite de tolerancia para, de esta forma, hacer inaplicable el régimen de imputación, lo que se traduce en que hasta su cuantía, y mediante la interposición de sociedades perceptoras, radicadas en países de baja tributación, las rentas de la imagen sean, de hecho, objeto de un trato fiscal privilegiado⁴¹.

Por lo tanto, la existencia de este límite cuantitativo tiene una consecuencia trascendental cuando no se supera, consistente en que se produce una permisividad hacia este tipo de renta, que no va a resultar gravada para el deportista hasta que reciba renta por la participación que tenga, en su caso, en la entidad cesionaria. Como han advertido CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES, esa renta tributará como dividendos, retribuciones de la cesión, o cualquier concepto semejante, pero su tributación dependerá del concepto en el que se repartan o entreguen al deportista. Sólo si se entregan como parte de la renta obtenida por el deportista deberán tributar como cualquier otro ingreso gravado en el IRPF⁴².

Con el fin de eludir este porcentaje del 15 por 100 y así el régimen especial de imputación de rentas, en algunos casos se realiza el pago por la cesión de los derechos de imagen a través de medios de comunicación afines o de patrocinadores del club. Por ello, comentan los autores anteriores que nos podremos encontrar con supuestos de simulación, donde dos retribuciones diferentes, como la del medio de comunicación al club y la del club al deportista, se pueden hacer figurar como una sola del medio de comunicación al deportista, con el fin de evitar que los pagos que le hace el club al deportista superen el límite del 15 por 100.

En segundo término, la configuración de este requisito no ha tomado en consideración las diferencias que puede generar cuando se aplica indistintamente a todo tipo de deportistas. Este extremo ha sido criticado por parte de la doctrina que entiende inadecuado que el mencionado tope cuantitativo sea igual para todo tipo de contribuyentes, puesto que el posible reparto de la retribución que un club o entidad deportiva satisface al deportista entre su actividad profesional y la utilización de su imagen no es el mismo para el caso de una estrella deportiva y un gran club deportivo que para un deportista suplente de un club de tercera división⁴³. Con el fin de evitar estos resultados hay autores que proponen vincular los derechos de publicidad recibidos por el club o por la entidad deportiva con la retribución pactada por los jugadores por los derechos de imagen a la hora de fijar este límite del 15 por 100, ya que existen clubes que reciben mayores rentas por los derechos de imagen y pueden abonar más cantidades por este concepto a sus deportistas⁴⁴.

Esta cuestión también aparece reflejada en el *Informe de la Comisión constituida para el estudio de la fiscalidad del deporte*, donde se plantea la posibilidad de modificar este porcentaje para adecuarlo a la composición de ingresos que obtienen los

41. RELEA SARABIA, A., "El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones...", *op. cit.*, pág. 363.

42. CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., "Los Impuestos...", *op. cit.*, pág. 240.

43. Vid. CARMONA FERNÁNDEZ, N., "Derechos de imagen y transparencia...", *op. cit.*, pág. 68; CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., "Los Impuestos...", *op. cit.*, pág. 245.

44. CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., "Los Impuestos...", *op. cit.*, pág. 237, y también CORCUERA TORRES, A., "La tributación de los derechos de imagen...", *op. cit.*, pág. 37.

clubes deportivos. Para ello la Comisión presenta un cuadro en el que se recoge la composición de los ingresos obtenidos por los clubes de fútbol de primera división en la temporada 1996/1997. Los datos que constan en este cuadro ponen de manifiesto que tan sólo el 30 por 100 de sus ingresos son puramente deportivos, que provienen de ingresos por ligas y competiciones y por las cuotas abonadas por los asociados. Por otro lado, más del 40 por 100 provienen de retransmisiones deportivas y por publicidad, correspondiendo el resto a: ingresos por subvenciones, que representan el 1 por 100 aproximadamente; otros ingresos de gestión que ascienden al 11 por 100 aproximadamente; ingresos financieros y extraordinarios cuyo porcentaje se eleva al 15 por 100 aproximadamente. Las cifras antedichas son cifras globales de los clubes de fútbol de primera división; posiblemente en la actualidad los porcentajes hayan variado, sobre todo en lo que respecta al porcentaje de ingresos que obtienen los clubes por retransmisiones y publicidad, que en los últimos años se habrán visto incrementados. De acuerdo con esta composición de ingresos:

“(…) se analiza la hipótesis de que la estructura de retribuciones de los deportistas profesionales coincida con la composición de ingresos obtenidos por los clubes deportivos de los que forman parte. De esta manera, si la mayoría de los ingresos de los clubes deportivos son ingresos derivados de la publicidad, la mayoría de los ingresos de los deportistas que participan en los clubes deportivos deben ser ingresos derivados de la publicidad o de la cesión del derecho a la explotación de su imagen. Por ello, se ha planteado la posibilidad de revisar el porcentaje (…) para que determinados ingresos sean considerados como ingresos derivados de la cesión del derecho a la explotación de la imagen del deportista profesional al considerar que el porcentaje previsto en la actualidad no representa realmente la composición de los ingresos de los deportistas profesionales adecuándolo a la composición de ingresos de los clubes deportivos”⁴⁵.

En tercer lugar, la aplicación de este requisito presenta cierto grado de incertidumbre en la literalidad del texto legal. El artículo 92.2 de la actual Ley del IRPF hace referencia a los “rendimientos del trabajo obtenidos en el periodo impositivo” y a los rendimientos por la cesión del derecho a la imagen. El problema es determinar si estas cuantías objeto de comparación para determinar la aplicación del régimen especial de imputación deben entenderse íntegras, antes o después de practicar las correspondientes retenciones en el supuesto de los rendimientos del trabajo. Con respecto a los rendimientos por la cesión del derecho a la explotación de la imagen, el texto de la norma manifiesta la misma imprecisión ya que no se especifica si se ha de incluir o no el correspondiente ingreso a cuenta que en su caso deba practicarse⁴⁶.

En cuarto lugar, nos podríamos encontrar en el supuesto de que en un mismo periodo impositivo hayan surgido diferentes relaciones laborales entre el deportista y varios clu-

45. Informe de la Comisión constituida para el estudio de la fiscalidad del deporte, junio de 1998, pág. 44.

46. Esta incertidumbre ha sido puesta de relieve por parte de autores como MEDINA CEPERO, J. R., “El tratamiento de los derechos de imagen en el nuevo IRPF”, *Carta Tributaria*, núm. 347, 2000, pág. 4; PEDREIRA MENÉNDEZ, J., “La tributación de los derechos de imagen de los deportistas vinculados por relaciones laborales”, *Estudios Financieros-Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 214, 2001, pág. 16; TOVILLAS MORÁN, J. M., *El tratamiento tributario del derecho a la imagen*, Marcial Pons, Madrid, 2001, págs. 171-172.

bes o sociedades anónimas deportivas. En este supuesto ¿cómo se tendría que llevar a cabo el requisito de la comparación? Parece que esta correlación se tendrá que efectuar de forma diferenciada por cada club o sociedad anónima deportiva, y deberá plantearse tantas veces como relaciones laborales haya mantenido el deportista con diferentes empleadores durante el periodo impositivo. A esta conclusión se podría llegar mediante una interpretación sistemática de la propia Ley. En este sentido ha advertido PLAZA DE DIEGO que en el propio texto legal no existe ninguna disposición que articule algún medio para que el nuevo empresario que contrata al deportista pueda conocer la cuantía de los rendimientos del trabajo y de la total contraprestación por la cesión de los derechos de imagen, asumidos por el anterior empresario durante el mismo periodo impositivo⁴⁷.

RT deportista < 85% (RT+ contraprestación por derechos de imagen)

INCONVENIENTES

LÍMITE CUANTITATIVO

- 1 Si no se supera el mencionado límite, parece existir cierta permisividad para ese tipo de rentas.
- 2 Resulta inadecuado establecer el mismo límite para todo tipo de deportistas.
- 3 Existe cierta incertidumbre en los términos empleados por el artículo 92 LIRPF: rendimientos del trabajo y rendimientos por la cesión del derecho a la imagen.
¿Antes o después de practicar retenciones e ingresos a cuenta?
- 4 La comparación se efectuará de forma diferenciada por cada club y tantas veces como relaciones laborales haya mantenido el deportista en el mismo periodo impositivo.

Sobre este elemento cuantitativo se menciona en el Informe elaborado por el Ministerio de Educación y Deporte lo siguiente:

“Del análisis de la composición de los ingresos obtenidos por los clubes de fútbol de primera división en la temporada 1997/1998, se pone de manifiesto que tan sólo el 25% de los ingresos de los clubes de fútbol son ingresos puramente deportivos que provienen de ingresos por competiciones y por las cuotas abonadas por los asociados. Por otro lado, más del 40% de los ingresos que obtienen los clubes deportivos provienen de ingresos por retransmisiones deportivas y por publicidad, correspondiendo el resto a: ingresos por subvenciones, que representan el 1%, aproximadamente; otros ingresos de gestión que ascienden al 11%, aproximadamente; ingresos financieros y extraordinarios cuyo porcentaje se eleva al 15%, aproximadamente.

47. Vid. PLAZA DE DIEGO, M. A., “Fiscalidad del derecho a la propia imagen...”, *op. cit.*, pág. 143.

De acuerdo con esta composición de ingresos, se analiza la hipótesis de que la estructura de retribuciones de los deportistas profesionales coincida con la composición de ingresos obtenidos por los clubes deportivos de los que forman parte. De esta manera, si la mayoría de los ingresos de los clubes deportivos son ingresos derivados de la publicidad, la mayoría de los ingresos de los deportistas que participan en los clubes deportivos deben ser ingresos derivados de la publicidad o de la cesión del derecho a la explotación de su imagen. Por ello, se plantea la posibilidad de revisar el porcentaje mencionado anteriormente para que determinados ingresos sean considerados como ingresos derivados de la cesión del derecho a la explotación de la imagen del deportista profesional⁴⁸.

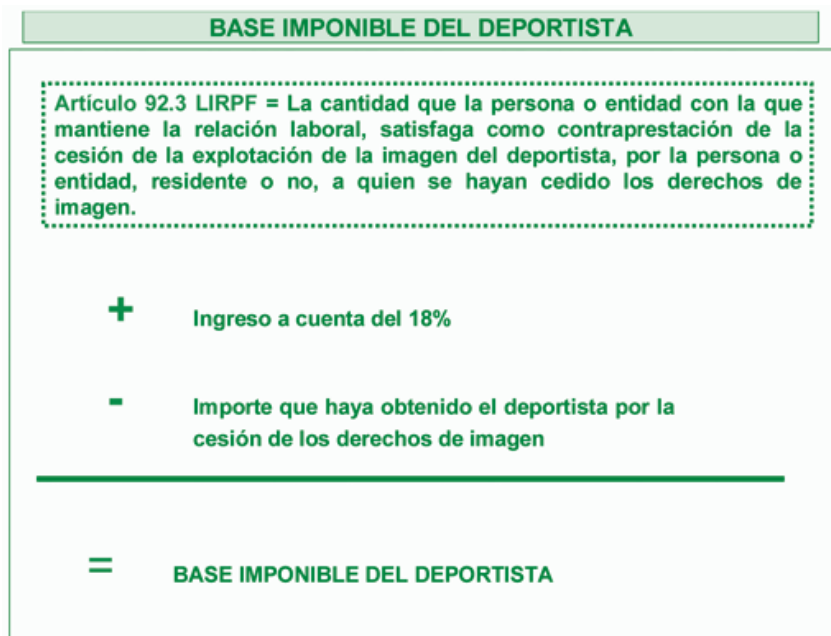
3. Cálculo de la base imponible

En el artículo 92.3 de la Ley del IRPF se establece que el deportista deberá incluir en su base imponible general la cantidad que la persona o entidad con la que mantiene la relación laboral haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales, o que deba satisfacer en el futuro como contraprestación de la cesión del derecho de explotación de la utilización de la imagen del deportista por la persona o entidad, residente o no, a quien se hayan cedido los derechos de imagen.

Esta cuantía inicial de la base imponible se verá modificada por dos partidas diferentes:

- Se le añadirán los correspondientes ingresos a cuenta.
- Se disminuirá en el importe de la contraprestación que haya obtenido el deportista por la cesión de los derechos de imagen.

48. "El Deporte Español ante...", *op. cit.*, págs. 166-167.



En primer lugar, y tal como hemos apuntado, se le deberá sumar el ingreso a cuenta del 18 por 100⁴⁹. Este ingreso a cuenta será el que tenga que practicar la entidad con la que el deportista mantiene la relación laboral cuando se satisfacen las contraprestaciones por la cesión a personas o entidades no residentes, independientemente de que dicha contraprestación sea en metálico o en especie. Tal y como establece el apartado 8 del artículo 92, si la contraprestación fuese en especie su valoración se efectuará de acuerdo con lo previsto en el artículo 43 de la Ley del IRPF, y se practicará el ingreso a cuenta sobre dicho valor. No obstante, con respecto a este mandato legal se han de realizar dos advertencias.

Ha de quedar claro que este ingreso a cuenta del IRPF lo es del deportista titular de la imagen, pero no de la entidad cesionaria a la que la empleadora paga por la cesión de la imagen. Este pago a cuenta del IRPF corresponde al deportista contribuyente y queda sujeto al régimen de imputación de rentas. Como han señalado algunos autores “el legislador ha pretendido no afectar directamente la fiscalidad de la entidad no residente (sus ingresos brutos serán los mismos), pero indirectamente está incrementando la retribución de (PF) [se refieren al deportista persona física] (y en muchas ocasiones, en la práctica, el coste final para el pagador), puesto que será (PF) quien deba incluir este atípico ingreso a cuenta sobre retribuciones dinerarias o no dinerarias en su declaración del IRPF y proceder a su deducción”⁵⁰.

49. El porcentaje de este ingreso a cuenta lo ha incrementado el artículo 101.10 de la actual Ley del IRPF, ya que no se había modificado desde su introducción en 1997. Complementa a esta norma legal, el artículo 101 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF.

50. Vid. AAVV (Coord. I. Núñez Zubillaga), “La reforma del Impuesto...”, *op. cit.*, pág. 636.

Por lo tanto no hemos de confundir este ingreso a cuenta del 18 por 100 con cargo al IRPF del deportista, con la posible retención a cuenta que se tenga que practicar del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, dependiendo de si la cesionaria es una persona física o jurídica, y que será del 24 por 100 a partir de la entrada en vigor de la Ley 35/2006. Si la cesionaria del derecho a la imagen del deportista es una persona física o entidad no residente, la retención a cuenta vendrá fijada en el convenio de doble imposición que en su caso sea aplicable. No obstante, parece que para algunos autores como CASANUEVA GUASCH y LANDA AGUIRRE también habría que tener en cuenta los convenios de doble imposición para calcular el tipo de retención al que quedarían sujetas las rentas sometidas al régimen de imputación de rentas⁵¹.

En segundo término, y en virtud de lo que dispone el apartado 8 del precepto que analizamos, se ha de entender que cuando la persona o entidad que percibe la contraprestación por la cesión de los derechos de imagen sí sea residente en territorio español no existe la obligación de realizar el ingreso a cuenta.

Este sistema de cuantificación de la base imponible, que se verá incrementada por el importe del ingreso a cuenta que se fije reglamentariamente, plantea algunas cuestiones de dudosa legalidad.

En primer lugar, desde la óptica del principio de reserva de ley habría que plantearse una posible quiebra del mismo por la forma de determinación de la base imponible correspondiente a la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen⁵². La base imponible del deportista se va a ver incrementada de manera notable por el ingreso a cuenta que se determine reglamentariamente en el caso de que la entidad cesionaria sea no residente en España. En la práctica este sistema de determinación de la base imponible va a suponer para el deportista la tributación por unas rentas superiores incluso a las que ha pactado el club con la entidad cesionaria no residente.

Habría que plantearse si el mantenimiento de este sistema de ingreso a cuenta tiene fundamento legal, al coexistir con otro pago a cuenta como es la retención que debe practicar el club a la entidad cesionaria de los derechos de imagen. Por ello, algún autor como FALCÓN Y TELLA sostiene de "*iure conditio*" la nulidad radical de este ingreso a cuenta por gravar una renta ficticia⁵³.

51. Vid. CASANUEVA GUASCH, F. y LANDA AGUIRRE, I., "El tratamiento fiscal de los derechos...", *op. cit.*, pág. 24.

52. La posible quiebra del principio de reserva de ley debido a este método de cuantificación de la base imponible ha sido denunciada por DE LA HUCHA CELADOR, F., "Derechos de imagen", en AAVV (Coord. G. Orón Moratal), *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, págs. 547-548.

53. Vid. FALCÓN Y TELLA, R., "Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del capital, premios y derechos de imagen: la supervivencia de una injustificada y peculiar elevación al íntegro", *Quincena Fiscal*, núm. 4, 1998, pág. 8. Este mismo autor ha criticado en diversas ocasiones el sistema de ingreso a cuenta en la cesión de los derechos de imagen; pueden consultarse al respecto algunos de sus trabajos, como "La posible inconstitucionalidad del régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen", *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2000, págs. 8 y 9. En cambio, CARMONA FERNÁNDEZ, N., se plantea si cabría exigir este ingreso a cuenta cuando la empresa empleadora y la empresa pagadora fueran no residentes ("Derechos de imagen y transparencia...", *op. cit.*, pág. 67).

Según el tenor literal del propio artículo 92 de la Ley del IRPF, parece que surgiría otro inconveniente con respecto al régimen jurídico instaurado para el ingreso a cuenta. El club o entidad deportiva que retribuye los derechos de imagen no va a poder recuperar el ingreso a cuenta efectuado, pues como ha destacado parte de la doctrina en la Ley no se prevé ese reintegro y tampoco existe posibilidad jurídica para obtener el reembolso del mismo⁵⁴.

Con este mecanismo se estaría creando un tributo sobre los pagos por derechos de imagen que tendría que soportar el pagador sin manifestar capacidad económica⁵⁵.

En cierto modo, este sistema beneficiaría al deportista, que aunque va a tener que declarar una renta ficticia y ajena, ya que quien realmente obtiene los ingresos es la entidad no residente cesionaria de los derechos de imagen, al menos va a poder deducir en la cuota un ingreso a cuenta que no ha soportado. Parece que este ingreso a cuenta tendría una doble función: de control de las rentas satisfechas, y por otro lado, “de «detracción» de todas las rentas abonadas a la persona física titular del derecho de imagen, tanto si las percibe directamente como si no fuera así”⁵⁶.

Sin embargo, hemos de destacar que también hay autores que discrepan con esta última tesis, “ya que, si bien ciertamente el club no podrá resarcirse a cuenta de la cesionaria, sí podría hacerlo a cargo del futbolista ante los Tribunales de la jurisdicción civil, pues, no vetándolo ninguna norma, y no hay razón para que ninguna pudiera hacerlo, siempre podría invocar en apoyo de su pretensión el enriquecimiento injusto a favor del jugador y a cargo del club que en otro caso, dada la deducción del tributo por el primero, se produciría”⁵⁷.

También ha puntualizado HERRERA MOLINA que el sistema de ingreso a cuenta en la cesión de los derechos de imagen de los deportistas podría plantear algunas dudas acerca de su adecuación al Derecho comunitario, ya que el ingreso a cuenta sólo se va a tener que plantear respecto de las operaciones realizadas con cedentes no residentes. En la práctica podría conllevar una desventaja competitiva para las entidades no residentes que se dedican a la explotación de los derechos de imagen, ya que va a resultar menos económico contratar con ellas que con entidades residentes en España que presten el mismo servicio⁵⁸.

Por último, habría que plantearse si este sistema podría dar lugar a la aplicación de la reducción por rendimientos irregulares. Parece que si nos hallamos ante rentas que se corresponden con la cesión de los derechos de imagen de varios ejercicios podría

54. Vid. FALCÓN Y TELLA, R., “La posible inconstitucionalidad del régimen de imputación...”, *op. cit.*, pág. 9 y PEDREIRA MENÉNDEZ, J., “La tributación de los derechos...”, *op. cit.*, págs. 29-30.

55. Vid. HERRERA MOLINA, P.M., “Rentas imputadas por derechos de imagen (Problemas constitucionales y de carácter internacional)”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 54, 2001, pág. 68.

56. Vid. BANACLOCHE, C., “Algunas notas básicas sobre la tributación de los derechos de imagen de los deportistas tras la reforma del IRPF”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 18, 2006, pág. 138.

57. Vid. RELEA SARABIA, A., “El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones...”, *op. cit.*, pág. 371.

58. HERRERA MOLINA, P.M., “Rentas imputadas por derechos de imagen...”, *op. cit.*, pág. 73.

aceptarse tal aplicación, ya que nos encontraríamos ante rentas cuyo periodo de generación es superior a dos años⁵⁹.

Aparte de incrementar la base imponible en la cuantía del ingreso a cuenta, para calcular su importe final se ha de modificar en otro concepto diferente.

La base imponible se ha de disminuir en el importe de la contraprestación que haya obtenido el deportista de la persona o entidad 1.ª cesionaria (B) por la cesión de los derechos de imagen, siempre que estas rentas las hubiera obtenido en un periodo impositivo en el que el deportista fuese contribuyente por este impuesto.

Con respecto a esta norma se ha llegado a señalar que “no recoge criterios de imputación temporal específicos ni qué tratamiento deben recibir aquellas situaciones en las que el valor de la contraprestación supera el valor de las cantidades que la persona o entidad (B), o una entidad o persona vinculada con ella (B’), ha satisfecho a la entidad (A) en uno o varios ejercicios. Posiblemente hubiese resultado conveniente incluir una norma que permitiese periodificar proporcionalmente la imputación de la contraprestación inicial obtenida por la persona física en su primera cesión a lo largo de la vida de la misma. Ello añadiría un elemento adicional de complejidad a la hora de realizar la declaración. Pero entendemos que resultaría más equitativo desde el punto de vista económico-fiscal”⁶⁰.

Como hemos visto se exige que la persona física sea contribuyente por el IRPF; esta restricción legal podría provocar situaciones de doble imposición, cuando el deportista no fuera contribuyente por el IRPF en el momento en que se cedieron sus derechos de imagen, pero sí posteriormente cuando vino a España a prestar sus servicios laborales⁶¹.

59. Esta parece ser la opinión de PEDREIRA MENÉNDEZ, J., “La tributación de los derechos de imagen...”, *op. cit.*, pág. 18.

60. AAVV (Coord. I. Núñez Zubillaga), “La reforma del Impuesto...”, *op. cit.*, pág. 636.

61. Realizan esta advertencia RODRÍGUEZ TITOS, D., PLAZA ROMERO, D. y GONZÁLEZ MARTÍN, F., “Derecho deportivo y Derecho...”, *op. cit.*, pág. 661.



4. Período impositivo de imputación

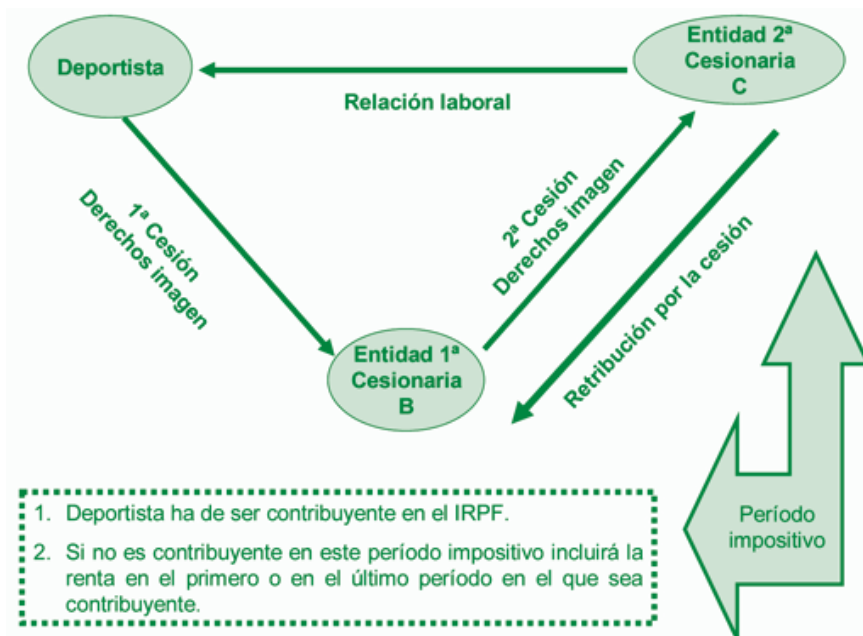
El momento en el que el deportista profesional tendrá que realizar la imputación será en el período impositivo en el que la última cesionaria (C, con la que el deportista mantiene una relación laboral) satisfaga la contraprestación acordada, salvo que en ese ejercicio la persona física no fuese contribuyente en el IRPF.

Si estuviéramos en este último caso, la inclusión de estas rentas las tendrá que efectuar el deportista en el primero o en el último período impositivo por el que, según el caso, deba tributar como contribuyente en el IRPF (artículo 92.5.1 Ley del IRPF). Como ha indicado la doctrina, en este supuesto estaríamos ante un curioso mecanismo de deslocalización temporal de rentas, ya que las mismas tributarán en la persona de su final beneficiario hipotético, en un período impositivo anterior o posterior al de su generación real⁶².

A nuestro juicio se ha señalado con acierto que resulta “cuando menos curioso el mecanismo elegido por el legislador para eliminar la posibilidad de que la norma objeto de análisis no se aplique a quien adquiera o pierda la condición de residente en España con anterioridad o posterioridad a que se satisfagan las contraprestaciones por la utilización de los derechos de imagen. (...) es una solución que puede resultar un tanto forzada, que puede también conllevar por ello numerosos problemas de aplicación

62. Vid. CARMONA FERNÁNDEZ, N., “Derechos de imagen y transparencia...”, *op. cit.*, pág. 65. Puede consultarse también, el trabajo de JIMÉNEZ COMPAIRD, I. (“El régimen tributario de la explotación...”, *op. cit.*, pág. 116), quien analiza las consecuencias de esta deslocalización temporal de rentas, conectándola con las posibles declaraciones complementarias a presentar y con los recargos e intereses de demora.

práctica (distorsión de la diversas declaraciones del IRPF, necesidad de declaraciones complementarias, etc.) y que tiene difícil encaje con lo dispuesto en el artículo 92.1 de la propia Ley («los contribuyentes imputarán en su base imponible...»)⁶³.



5. Aplicación del régimen especial de imputación de rentas al deportista: principales problemas

Ya hemos analizado los requisitos que exige el artículo 92 de la Ley del IRPF para que se pueda aplicar el régimen especial de imputación de rentas. Si concurren estos requisitos ¿cuáles serán las principales consecuencias tributarias para el deportista?

En virtud del artículo 92.3 de la Ley del IRPF se va a considerar renta del deportista titular de la imagen todas las cuantías satisfechas por la persona o entidad con la que mantiene la relación laboral (por ejemplo el club) por el uso de la imagen, independientemente de quien haya sido su perceptor real.

Se trata de “someter a gravamen en las personas físicas titulares de derechos de imagen las retribuciones que perciban las entidades o personas que hayan sido cesionarias de esos derechos, cuando concurren determinadas circunstancias que hacen presumir que los cesionarios son meros interpuestos que tienen por objeto deslocalizar estas contraprestaciones”⁶⁴.

63. Vid. AAVV (Coord. I. Núñez Zubillaga), “La reforma del Impuesto...”, *op. cit.*, pág. 640.

64. Son palabras de FERNÁNDEZ DE SOTO BLAS, M. L., “Marco práctico fiscal de la imputación de rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen de los deportistas profesionales en el IRPF”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 16, 2006, pág. 518.

Como se ha destacado anteriormente el régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen tiene un marcado carácter disuasorio, tal y como lo demuestra la rigidez de sus complejos requisitos. El artículo 92 de la Ley del IRPF parece estar pensado para no tener que ser aplicado por parte del contribuyente, mientras se mantenga dentro de los límites permitidos. Este dato también se deriva de la *Memoria de la Administración Tributaria*, elaborada por el Ministerio de Economía y Hacienda (Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos), donde se especifica que el número de liquidaciones presentadas en 2003 por rentas imputadas por derechos de imagen asciende a 290, mientras que para el ejercicio 2004 este número es aún inferior siendo el número de declaraciones presentadas de 275⁶⁵.

Sin embargo, a lo largo de estudio han sido muchos los inconvenientes que ha desvelado el régimen jurídico de imputación de rentas y las dudas sobre la constitucionalidad de este precepto⁶⁶.

Con el sistema previsto por el artículo 92 de la Ley del IRPF, el legislador sólo ha contemplado las situaciones más frecuentes que afectan principalmente a los deportistas profesionales de élite que se encuentran sometidos a una relación laboral especial, como es el caso de los jugadores de fútbol que fueron los principales desencadenantes de esta polémica.

Con el límite cuantitativo que ha impuesto el artículo 92, el legislador sigue permitiendo que un número significativo de retribuciones mantenga la estructura que ha intentado combatir el régimen especial de imputación de rentas.

Lo cierto es que “desde la introducción en nuestra normativa de esta disposición no ha habido pronunciamientos jurisprudenciales significativos sobre estos aspectos, habiendo sido implícitamente aceptada en la práctica esta norma, conocida popularmente como «regla 85/15», por los contribuyentes y las entidades pagadoras de este tipo de rendimientos”⁶⁷.

La principal quiebra de este sistema estriba en su posible atentado al principio de capacidad económica del deportista trabajador, ya que se le imputa una renta al titular de la imagen que puede no percibirla incluso a título potencial.

En primer lugar, porque él no controla económicamente la sociedad que explota sus derechos. Y lo que es a nuestro juicio más importante, la imputación de la renta se va a realizar al deportista titular del derecho de imagen, que puede que no sea quien reciba los beneficios generados por dicho derecho. Como hemos visto, para que se aplique

65. *Memoria de la Administración Tributaria*, Ministerio de Economía y Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, Madrid, 2005, pág. 67.

66. Son muchos los autores que han analizado a fondo esta materia y que han planteado límites borrosos en la constitucionalidad del precepto que analizamos. Pueden verse, por todos, FALCÓN Y TELLA, R., “La posible inconstitucionalidad del régimen de imputación...”, *op. cit.*, in totum; TOVILLAS MORÁN, J. M., “El tratamiento tributario del derecho...”, *op. cit.*, págs. 209 y siguientes; CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., “Los Impuestos...”, *op. cit.*, págs. 45 y 246; CASANOVA GUASCH, F. y LANDA AGUIRRE, I., “El tratamiento fiscal de los derechos de explotación...”, *op. cit.*, pág. 25; JIMÉNEZ COMPAIRED, I., “El régimen tributario de la explotación...”, *op. cit.*, pág. 368.

67. AAVV (Coord. I. Núñez Zubillaga), “La reforma del Impuesto...”, *op. cit.*, pág. 629.

este régimen no es necesario que el deportista sea socio de la entidad que percibe la renta, o que tenga algún tipo de control sobre ella que haga pensar que será el último beneficiario de estas rentas. Este hecho conlleva que sea difícil casar el régimen especial de imputación de rentas con el principio de capacidad económica reconocido por el artículo 31.1 de la Constitución.

El segundo factor que hace que este régimen especial sea cuestionable es la discriminación que se produce con respecto a determinados contribuyentes. Así, ante dos deportistas que ceden la explotación de sus derechos de imagen, es posible que uno quede sujeto al régimen de imputación de rentas y el otro no, por el simple hecho de que le vincule una relación laboral con la entidad explotadora de sus derechos de imagen. Un deportista de élite que mantiene una relación laboral de carácter especial con su club, por ejemplo un futbolista, quedaría sometido al régimen especial de imputación de rentas por la cesión de sus derechos de imagen. En cambio, a otro tipo de deportistas, que también pueden ceder la explotación de sus derechos de imagen, pero que no se encuentran vinculados laboralmente con un club, por ejemplo, un tenista o un golfista, no les va a ser de aplicación el régimen previsto por el artículo 92 Ley del IRPF.

Es obvia la discriminación que genera este régimen para los deportistas de élite vinculados laboralmente con un club, frente a escritores, artistas u otro tipo de deportistas que son autónomos con respecto a un club o entidad deportiva. Por lo que resulta necesario reconsiderar la constitucionalidad de este régimen en aras de preservar el principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución.

Sin embargo, no podemos desconocer que para otros autores esta posible discriminación parece que no vulneraría el mencionado precepto constitucional. En palabras de RELEA SARABIA no “acaba de convencerme la inconstitucionalidad del precepto en base a que, estableciendo un gravoso régimen para el titular de la imagen, sólo lo hace aplicable al caso de que éste preste sus servicios profesionales en régimen de dependencia laboral, dejando fuera del mismo a quien, desempeñando similar profesión, lo hace de forma autónoma, lo que, a juicio de notabilísimos autores, resulta contrario al principio de igualdad que proclama el artículo 14 de la CE. No habría razón alguna, opinan, para discriminar a los deportistas, como por ejemplo los futbolistas, que actúan a través de un contrato laboral, frente a los que, por ejemplo los tenistas o jugadores de golf, actúen mediante un contrato civil de prestación de servicios. El precepto crea una desigualdad entre unos y otros que no se encuentra fundamentada en criterios objetivos suficientes. La verdad es que, en mi criterio, no les falta buena parte de razón y, por ello, me siento inclinado en principio a incorporarme a su postura. Sin embargo, a partir del amplio margen de discrecionalidad que el Tribunal Constitucional viene reconociendo al legislador para ordenar el sistema tributario y, en especial, para luchar contra el fraude, creo finalmente que un recurso fundamentado en esta cuestión no sería estimado al poderse justificar esta diferencia de trato en el hecho de que esas estructuras societarias de conveniencia fiscal que el legislador pretende combatir se producan fundamentalmente en el ámbito de las relaciones laborales, que es, por eso, al que ahora se dirige la norma”⁶⁸.

68. Vid. RELEA SARABIA, A., “El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones...”, *op. cit.*, pág. 371.

VII. LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Tal y como se desprende del artículo 1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, nos encontramos ante *“un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas”*. En el segundo párrafo de este precepto se define cuál es el objeto del Impuesto sobre el Patrimonio (IP), estableciéndose que *“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 las deudas y obligaciones personales de las que deba responder”*.

El hecho imponible del IP se configura en el artículo 3 de la Ley, donde se establece que estará constituido por *“la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1 de esta Ley”*.

La cuestión que ahora nos ocupa es determinar si conforme a esta normativa los derechos de imagen quedarán o no gravados en el IP. Lo primero que tendremos que deslindar es si el derecho a la imagen tiene o no un contenido económico, ya que únicamente los derechos con un contenido patrimonial de que sea titular la persona física quedarán sujetos a este tributo.

En el Código Civil existen referencias expresas al concepto de patrimonio en los artículos 181, 183 y 560; no es una suma de bienes y derechos, sino que su característica fundamental viene determinada porque posee un valor económico. No obstante, es necesario que diferenciamos bienes de contenido económico con bienes susceptibles de producir rentas, ya que no son expresiones análogas. Así, *“la utilización del nombre como marca, los supuestos de rentabilización del derecho a la propia imagen o de eventos señalados de la vida de las propias personas, ya habituales en determinados ámbitos, no permite afirmar que esos derechos integran el concepto de patrimonio”*⁶⁹. Un derecho de contenido económico no es equiparable a un derecho susceptible de generar rentas.

El derecho a la imagen, tal y como hemos visto en este trabajo, es susceptible de generar rentas por su cesión gravadas por el IRPF. Sin embargo, este dato no será

69. Vid. ESCRIBANO LÓPEZ, F., “El Impuesto sobre el Patrimonio”, en AAVV, *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2007, pág. 527.

determinante para que este derecho quede dentro del ámbito de sujeción del IP. En nuestra opinión, para determinar la posible sujeción del derecho a la imagen hemos de atender a dos supuestos de hecho diferentes.

En primer lugar, este derecho siempre quedará no sujeto para el deportista titular de la propia imagen, ya que es un derecho de la personalidad, que en sí mismo considerado no tiene un valor económico, al igual que el derecho a la vida, el honor o a la intimidad. El derecho a la imagen no tiene para su titular un contenido económico, independientemente de que pueda generar rentas por su cesión, como también lo genera el derecho a la intimidad cuando se comercia con ella (por ejemplo mediante la venta de una exclusiva a una revista) y sin embargo, al ser un derecho de la personalidad tampoco queda gravado por el IP. TOVILLAS MORÁN entiende que no significa que por generar el derecho a la imagen una renta gravada por el IRPF este derecho tenga que tener un contenido económico gravado por el IP. Comenta este autor que si se calificara como un bien de contenido económico de la persona física, inmediatamente surgiría el problema de su valoración⁷⁰. Es cierto, ya que al tratarse de un derecho personalísimo ¿con qué valor se habría de incluir en la base imponible del contribuyente?

Que el derecho a la propia imagen no se grave en el IP no significa, empero, que las rentas que genere una vez que pasen a formar parte del patrimonio del deportista sí queden dentro del ámbito de sujeción del impuesto, aunque hayan sido originadas mediante la cesión de un derecho de la personalidad.

En opinión de otros autores “ha de considerarse el derecho a la propia imagen como un único derecho de la personalidad aunque tenga una derivación patrimonial, la cual, por su conexión con la dignidad del sujeto titular, no llega a reunir las notas precisas para considerarse un derecho autónomo. En suma, la explotación comercial de la imagen no constituye un derecho patrimonial, sino una faceta integrante de un único derecho a la imagen que, por su conexión con la dignidad del hombre, se configura como un bien extramatrimonial y que, como tal, no queda incluido en el ámbito del hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio”⁷¹.

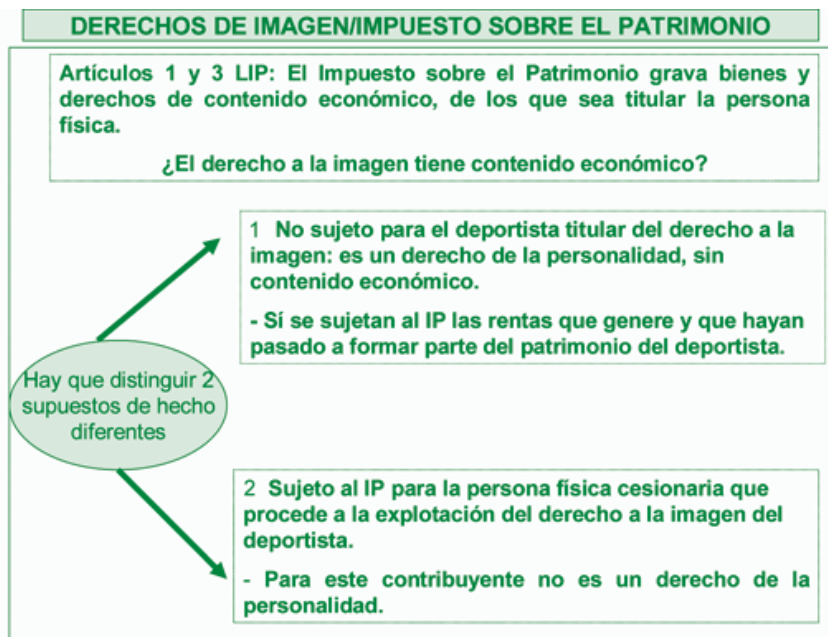
En segundo lugar, es posible que el deportista haya cedido la explotación del derecho a su imagen a otra persona física. En este caso ¿debería quedar sujeto para la persona física cesionaria este derecho de imagen? Para la doctrina es más discutible que la adquisición del mismo por otra persona física para su posterior explotación comercial no deba gravarse por el Impuesto sobre el Patrimonio, en la medida en que no estamos en presencia de un derecho de la personalidad de este contribuyente, sino ante el derecho de explotación y comercialización de la imagen del deportista.

En nuestra opinión en este segundo caso el derecho a la explotación de la imagen del deportista sí tiene un contenido económico, no para su titular sino para la persona física cesionaria que va a proceder a su explotación. En consecuencia, en este supuesto sí quedaría sujeta al Impuesto sobre el Patrimonio la explotación del derecho a la imagen. Esta parece ser también la opinión de parte de la doctrina. Como ha destacado

70. TOVILLAS MORÁN, J. M., “El tratamiento tributario del derecho...”, *op. cit.*, pág. 67.

71. Vid. RELEA SARABIA, A., “El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones...”, *op. cit.*, pág. 374.

RELEA SARABIA, cuestión “distinta sería si el derecho a la explotación de la imagen fuera adquirido por un tercero, pues en ese caso, y sin perjuicio de las limitaciones que la adquisición tendría en cuanto a la posibilidad de su revocación, al no coincidir el titular de ese derecho con el titular de la imagen, no podríamos hablar ya de un derecho de la personalidad, sino de un derecho netamente patrimonial para el tercero, que deberá ser objeto de tributación, por tanto, en el Impuesto sobre el patrimonio”⁷².



72. Son palabras de RELEA SARABIA, A., “El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones...”, *op. cit.*, pág. 375. También parecen entenderlo así JIMÉNEZ COMPAIRED, I., “El régimen tributario de la explotación...”, *op. cit.*, págs. 212-213, y CORDERO SAAVEDRA, L., “El deportista profesional...”, *op. cit.*, págs. 328-330.

VIII. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

Primera.– Deportistas afectados por el régimen tributario de cesión de derechos de imagen

El régimen jurídico tributario que se ha analizado afecta al deportista residente en territorio español conforme al criterio del artículo 9 de la Ley del IRPF. También al deportista no residente que haya traslado su domicilio fiscal a un paraíso fiscal, que deberá seguir tributando por nuestro IRPF en el ejercicio del traslado y durante los cuatro periodos impositivos siguientes. Por último, al deportista residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, que obtenga su mayor parte de renta en nuestro territorio y opte por tributar en el IRPF.

Segunda.– Es legítimo que el deportista pueda ceder su imagen y obtener una retribución a cambio.

El derecho a la imagen es un derecho fundamental ubicado en la Sección 1ª “*De los derechos fundamentales y de las libertades públicas*”, del Capítulo II “*Derechos y Libertades*”, del Título I “*De los derechos y deberes fundamentales*”, reconocido en el artículo 18.1 de la Constitución. El derecho a la imagen se encuentra desarrollado por la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen. De esta normativa se deriva que el mencionado derecho tiene una doble vertiente: un componente moral, derivado de su condición de derecho fundamental, y un componente patrimonial, dentro del ámbito del Derecho privado. Debido a esta vertiente patrimonialista del derecho a la imagen, resulta totalmente lícito que el deportista titular de su imagen pueda ceder su explotación a un tercero y obtener ingresos por ello.

Tercera.– En 1996 el legislador optó por tratar de solucionar un uso que se había extendido en la cesión de los derechos de imagen de los deportistas de una manera práctica pero poco adecuada.

El legislador intentó poner fin a toda la discusión doctrinal existente en aquel momento como la posibilidad de ceder los derechos de imagen, los límites de tal cesión, etc. Por una parte, reconoce la existencia de los derechos, su posible tráfico mercantil y su naturaleza de capital mobiliario. Pero también estableció un régimen de transparencia fiscal susceptible de generar rendimientos, que parecía sancionar la realidad económica existente en aquel momento manifestando con este *modus operandi* que la misma era generadora de una tributación incorrecta.

Cuarta.– Actualmente existen dos preceptos específicos en la Ley del IRPF que se ocupan de la cesión de los derechos de imagen.

El artículo 25.4 que los conceptúa como rendimientos del capital mobiliario y el artículo 92 que introduce un régimen especial de imputación de rentas.

Quinta.– Determinadas rentas por la cesión de derechos de imagen pueden constituir rendimientos del trabajo

Los acontecimientos y eventos deportivos en los que participan los deportistas están unidos a la proyección pública de su imagen, de manera que la renta que en su caso se pueda pactar por ello con el club o entidad deportiva tendrá la consideración de rendimiento del trabajo.

Sexta.– ¿Cuándo constituyen las rentas por cesión de derechos de imagen un rendimiento del capital mobiliario?

Se diferencian de los rendimientos del trabajo porque el deportista cede su imagen sin que sea necesario que exista una relación laboral o por cuenta ajena. En este caso los rendimientos que obtenga tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario.

Séptima.– Las rentas por la cesión de derechos de imagen ¿también pueden constituir rendimientos de actividades económicas?

La naturaleza de rendimiento de la actividad económica vendrá determinada cuando el deportista no cede su explotación a un tercero (porque sería rendimiento del capital mobiliario), ni tampoco se explota su imagen en el marco de una relación laboral (sería un rendimiento del trabajo), sino que el propio deportista llevará a cabo la explotación de su imagen, por su cuenta y riesgo, mediante factores de producción (capital, trabajo) y el derecho de imagen estará afecto al desarrollo de esta actividad profesional.

Octava.– Supuesto de hecho del régimen especial de imputación de rentas (artículo 92 de la Ley del IRPF).

Está caracterizado porque las rentas derivadas de esa explotación no las obtiene directamente el deportista titular de esos derechos. En este supuesto los sujetos intervinientes serían tres: el deportista titular de los derechos de imagen (cedente); la persona o entidad cesionaria de los derechos de imagen con la que el deportista mantiene una relación laboral; y la persona o entidad que satisface las contraprestaciones derivadas de la explotación de los derechos de imagen, con la que el deportista no mantiene una relación laboral.

Novena.– Los rendimientos del trabajo del deportista tienen que ser inferiores a la suma de esos rendimientos del trabajo y los que obtiene de la entidad cesionaria con la que mantiene la relación laboral por la cesión de los derechos de imagen.

- Si se supera esa ratio permitida de 85/15, aunque sólo sea en un euro, la consecuencia tributaria inmediata para el deportista será la inclusión de la totalidad de la contraprestación satisfecha por la entidad cesionaria en la base imponible general del deportista, y no sólo de aquella parte que exceda del mencionado límite.
- En la práctica, la retribución por derechos de imagen se va a situar justamente en ese límite de tolerancia para que no le sea de aplicación el régimen de imputación. Resulta sorprendente que hasta esa cuantía, y mediante sociedades interpuestas, las rentas derivadas de los derechos de imagen van a recibir un trato fiscal privilegiado.
- Resulta inadecuado que el mencionado tope cuantitativo sea igual para todo tipo de contribuyentes, puesto que el posible reparto de la retribución que un club o entidad deportiva satisface al deportista entre su actividad profesional y la utilización de su imagen, no es el mismo para el caso de una estrella deportiva y un gran club deportivo, que para un deportista suplente de un club de tercera división.

Décima.– El cálculo de la base imponible plantea diferentes problemas (artículo 92.3 de la Ley del IRPF)

- Cuando la persona o entidad cesionaria de los derechos de imagen sea residente en territorio español no existe la obligación de realizar el ingreso a cuenta. Este requisito podría conllevar una desventaja competitiva para las entidades no residentes que se dedican a la explotación de los derechos de imagen, ya que va a resultar menos económico contratar con ellas que con entidades residentes en España que presten el mismo servicio.

- En la práctica este sistema de determinación de la base imponible va a suponer para el deportista la tributación por unas rentas superiores incluso a las que ha pactado el club con la entidad cesionaria no residente. Habría que plantearse la nulidad de este ingreso a cuenta, en primer lugar para ver si tiene o no fundamento legal. En segundo término, porque con él se está gravando una renta ficticia del contribuyente.

Undécima.– El período impositivo de la imputación de rentas: ¿un supuesto de deslocalización temporal de rentas?

El período impositivo en el que tengan que declararse las rentas por la cesión de derechos de imagen será aquél en el que la última cesionaria (C, con la que el deportista mantiene una relación laboral) satisfaga la contraprestación acordada, siempre que estas rentas las hubiera obtenido en un período impositivo en el que el deportista fuese contribuyente por este impuesto. Si no fuera residente, la inclusión de estas rentas las tendrá que efectuar el deportista en el primero o en el último período impositivo por el que, según el caso, deba tributar como contribuyente en el IRPF (artículo 92.5.1 de la Ley del IRPF). Nos podríamos encontrar ante un mecanismo de deslocalización temporal de rentas porque tributarán en la persona de su final beneficiario hipotético en un período impositivo anterior o posterior al de su generación real.

Duodécima.– Resulta necesaria una revisión del régimen especial de imputación de rentas instaurado en el artículo 92 de la Ley del IRPF.

- La principal quiebra de este sistema estriba en su posible atentado al principio de capacidad económica del deportista trabajador, ya que se le imputa una renta al titular de la imagen que puede no percibirla incluso a título potencial. La imputación de la renta se va a realizar al deportista titular del derecho de imagen, que puede que no sea quien reciba los beneficios generados por este derecho. Para que se aplique este régimen no es necesario que el deportista sea socio de la entidad que percibe la renta, o que tenga algún tipo de control sobre ella que haga pensar que será el último beneficiario de estas rentas. Este hecho conlleva que sea difícil casar el régimen especial de imputación de rentas con el principio de capacidad económica reconocido por el artículo 31.1 de la Constitución.
- Con el sistema previsto por el artículo 92 de la Ley del IRPF, el legislador sólo ha contemplado las situaciones más frecuentes, que afectan principalmente a los deportistas profesionales de élite que se encuentran sometidos a una relación laboral especial, como es el caso de los jugadores de fútbol que fueron los principales desencadenantes de esta polémica.
- Con el límite cuantitativo que ha impuesto el artículo 92 de la Ley del IRPF, el legislador sigue permitiendo que un número significativo de retribuciones mantenga la estructura que ha intentado combatir el régimen especial de imputación de rentas.

- Otro factor que hace que el régimen especial de imputación de rentas sea cuestionable es la discriminación que se produce con respecto a determinados contribuyentes. Así, en el caso de dos deportistas que ceden la explotación de sus derechos de imagen, es posible que uno quede sujeto al régimen de imputación de rentas (por ejemplo un futbolista) y el otro no (tenista, golfista), por el simple hecho de que le vincule una relación laboral con la entidad explotadora de sus derechos de imagen. Resulta necesario reconsiderar la constitucionalidad de este régimen en aras de preservar el principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución.

Propuesta.— Las razones anteriores nos inducen a insistir en la propuesta de que se revise la normativa desde la perspectiva de los puntos anteriormente expuestos (§ 29).

Décimotercera.— **¿La cesión de los derechos de imagen puede también tributar en el Impuesto sobre el Patrimonio?**

Para determinar la posible sujeción del derecho a la imagen en el Impuesto sobre el Patrimonio hemos de atender a dos supuestos de hecho diferentes:

- Este derecho siempre quedará no sujeto para el deportista titular del derecho a la propia imagen, ya que es un derecho de la personalidad que en sí mismo considerado no tiene un valor económico, al igual que el derecho a la vida, el honor o a la intimidad.
- Si el deportista cede la explotación del derecho a su imagen a otra persona física, el derecho a la explotación de la imagen del deportista sí tiene un contenido económico, no para su titular sino para la persona física cesionaria que va a proceder a su explotación. En consecuencia en este supuesto sí quedaría sujeta al Impuesto sobre el Patrimonio la explotación del derecho a la imagen.

CAPÍTULO DÉCIMO

RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES DEPORTIVAS

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

I. MODALIDADES DE SUJECIÓN DE LAS ENTIDADES DEPORTIVAS AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las diversas entidades deportivas que identificamos en el capítulo segundo están sujetas, como personas jurídicas públicas o privadas, al Impuesto sobre Sociedades. Pero no todas ellas lo están de igual forma. No en vano nos podemos encontrar con seis situaciones diferentes de acuerdo con las disposiciones del vigente Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (Texto Refundido del IS en adelante):

- a) Entidades deportivas que gocen de exención total del impuesto (artículo 9.1).
- b) Entidades deportivas sin ánimo de lucro que gocen de exención parcial en los términos previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (artículo 9.2).
- c) Entidades deportivas, distintas de las mencionadas en la letra anterior, que cumplan las condiciones para regirse por el régimen de entidades parcialmente exentas del impuesto (artículos 9.3 y 120 a 122).
- d) Entidades deportivas a las que resulte aplicable el llamado régimen especial de las entidades de reducida dimensión (artículos 108 a 114).
- e) Entidades deportivas incluidas dentro del ámbito del denominado régimen especial de las entidades de esta naturaleza (artículo 129).
- f) Por exclusión, las restantes entidades deportivas, que tributan conforme al régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido, se ha dicho con razón que, dado “que las entidades que desarrollan su actividad en el mundo del deporte pueden perseguir finalidades lucrativas o no lucrativas y revestir formas jurídicas diversas (Asociaciones, Fundaciones, Sociedades Anónimas Deportivas, etc.), no se puede hacer referencia a un régimen de tributación único aplicable a estas entidades sino que, en función de su específica naturaleza, habrá que determinar qué régimen de tributación de los contenidos en el Texto Refundido del IS o en la Ley de Mecenazgo les es de aplicación”¹.

1. RODRÍGUEZ TITOS, D., PLAZA ROMERO, D., y GONZÁLEZ MARTÍN, F., “Derecho deportivo y Derecho tributario”, en AAVV (Directores I. Jiménez Soto y E. Arana García), *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, pág. 640.

Graduaremos nuestra exposición de menor incidencia del impuesto (exención total) a mayor carga tributaria (sujeción plena al régimen general), pasando por situaciones intermedias que ofrecen diversos beneficios fiscales.

Como aclaración preliminar hemos de advertir que la Ley estatal 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, incluyó dos previsiones particulares sobre el tratamiento de determinados aspectos de las sociedades anónimas deportivas ante el Impuesto sobre Sociedades.

Una de ellas fue derogada por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Se trata del artículo 28, referente a la deducción de los gastos que las sociedades anónimas deportivas acreditasen haber realizado, para la promoción y el desarrollo de actividades deportivas no profesionales, en clubes deportivos con los que hayan establecido un vínculo contractual oneroso, necesario para la realización del objeto y finalidad de dicha sociedad. Esta hipótesis se recoge ahora de forma más amplia como gasto deducible en el artículo 14.3.b) del Texto Refundido del IS:

“Serán deducibles las cantidades satisfechas y el valor contable de los bienes entregados en concepto de donación en cuanto sean aplicables a la consecución de los fines propios de las siguientes entidades donatarias:

(...)

b) Las federaciones deportivas españolas, territoriales de ámbito autonómico y los clubes deportivos, en relación a las cantidades recibidas de las sociedades anónimas deportivas para la promoción y desarrollo de actividades deportivas no profesionales, siempre que entre las referidas entidades se haya establecido un vínculo contractual oneroso necesario para la realización del objeto y finalidad de las referidas federaciones y clubes deportivos.

Las transmisiones a que se refiere este apartado no determinarán para la entidad transmitente la obtención de rentas, positivas o negativas, previstas en el apartado 3 del artículo siguiente.”

En cambio, la singularidad plasmada en la disposición adicional sexta, apartado segundo, para el fútbol profesional ha conservado su vigencia por mandato expreso de la Ley 43/1995. Está formulada en estos términos:

“No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades los incrementos de patrimonio obtenidos por las Sociedades Anónimas Deportivas y Clubes Deportivos que se pongan de manifiesto como consecuencia de la asunción por la Liga Nacional de Fútbol Profesional de deudas de las que fueren titulares unas y otros.

Las deudas mencionadas en el párrafo anterior serán las que específicamente consten en los convenios particulares que los Clubes afectados suscriban con la Liga Nacional de Fútbol Profesional, al objeto de dar cumplimiento al Plan de Saneamiento a que hace referencia la disposición adicional decimoquinta de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte.

No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las Sociedades Anónimas Deportivas y Clubes Deportivos los gastos y las disminuciones de patrimonio que, en su caso, pudieran ponerse de manifiesto como consecuencia del incumplimiento de los convenios suscritos para la ejecución del citado Plan de Saneamiento.”

II. ENTIDADES DEPORTIVAS CON EXENCIÓN TOTAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. Ámbito de la exención total

De conformidad con el artículo 9.1 del Texto Refundido del IS, están totalmente exentas las siguientes entidades e instituciones:

- “a) El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales.*
- b) Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales.*
- c) El Banco de España, los Fondos de garantía de depósitos y los Fondos de garantía de inversiones.*
- d) Las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social.*
- e) El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél y las instituciones de las comunidades autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.*
- f) Los restantes organismos públicos mencionados en las disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales.”*

Centrándonos en las menciones que se hacen en las dos primeras letras a las Administraciones territoriales e institucionales, obedecen a que se trata de entes públicos que entran dentro del ámbito de sujeción del Impuesto por tener personalidad jurídica, pero que en razón de sus funciones y competencias de carácter administrativo no obtienen rentas que se estime conveniente someter a gravamen.

2. Efectos

En su calidad de entes públicos incardinados en las Administraciones estatal, autonómica o local, los agentes públicos del deporte que reseñamos en el capítulo se-

gundo, como el Consejo Superior de Deportes, el Consejo Andaluz del Deporte o el Instituto Andaluz del Deporte, entre otros, no tributan por este impuesto por ninguna de las rentas que puedan obtener, cualquiera que sea la fuente u origen de las mismas. El efecto principal de la exención consiste, pues, en la exoneración total del cumplimiento de la obligación tributaria principal que implica normalmente la realización del hecho imponible de un tributo (artículo 20.1 de la Ley General Tributaria).

Otros efectos secundarios de esta exención plena que se desprenden del Texto Refundido del IS son la no inclusión de estos sujetos pasivos en el índice de entidades (artículo 130.1); la inexistencia de la obligación formal de presentar y suscribir declaración por este impuesto (artículo 136.2); y el no sometimiento a retención de las rentas percibidas (artículo 140.4), sin perjuicio de la obligación de colaborar con la Administración tributaria practicando retenciones sobre las rentas que abonen a terceros cuando así proceda.

III. ENTIDADES DEPORTIVAS ACOGIDAS AL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS DE LA LEY 49/2002

1. Delimitación de las entidades sin fines lucrativos

La delimitación de las entidades sin fines lucrativos es realizada en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, Ley 49/2002). En concreto, el artículo 2 establece una enumeración de las entidades que tienen tal consideración sin fines lucrativos:

“Artículo 2. Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

- a) Las fundaciones.*
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.*
- c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.*
- d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.*
- e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.*
- f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.”*

Hay por lo tanto una serie de entidades calificadas como sin ánimo lucrativo entre las que se encuadran de modo expreso algunas relacionadas con el deporte. Además, tienen cabida otras muchas vinculadas con la actividad deportiva que, si bien no son nominadas singularmente, sí deben incluirse en la medida en que puedan incardinarse en el resto de figuras jurídicas, de modo especial por ser una fundación o una asociación deportiva declarada de utilidad pública. Para evitar duplicidades en el trabajo, nos remitimos en este extremo al capítulo segundo, donde se trató este aspecto. FERNÁNDEZ

DE SOTO BLASS interpreta el contenido de este artículo 2 y concluye que las entidades relacionadas con el deporte que pueden incluirse en el mismo son:

- a) Las fundaciones deportivas.
- b) Las asociaciones deportivas declaradas de utilidad pública.
- c) Las federaciones deportivas españolas, y autonómicas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- d) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos.
- e) Los clubes deportivos que participen en competiciones oficiales de ámbito estatal y sean reconocidos de utilidad pública (arts. 44 y 48.1 Ley 10/1990).
- f) Las agrupaciones deportivas que reúnan los requisitos de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación y sean declaradas de utilidad pública.”²

Pero para que sea aplicable el régimen especial no basta con estar en presencia de una entidad de las anteriores, sino que también se exige que cumplan los requisitos del artículo 3:

“Artículo 3. Requisitos de las entidades sin fines lucrativos.

Las entidades a que se refiere el artículo anterior, que cumplan los siguientes requisitos, serán consideradas, a efectos de esta Ley, como entidades sin fines lucrativos:

1.º Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.

2.º Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:

- a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.*
- b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.*

2. FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L., “Las fiscalidad de los clubes de fútbol profesionales como sociedades anónimas deportivas”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 17, 2006, pág. 70.

c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

3.º Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 % de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad. A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen 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. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.

4.º Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, ni a las actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere el artículo 20, apartado uno, en sus números 8 y 13, respectivamente, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Lo dispuesto en el primer párrafo de este número no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior.

5.º Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen. Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior y respetará el régimen específico establecido para aquellas asociaciones que, de acuerdo con la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, hayan sido declaradas de utilidad pública.

Los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

Lo dispuesto en este número será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen.

En este caso, la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

6.º Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta, siendo aplicable a dichas entidades sin fines lucrativos lo dispuesto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 97 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos, a efectos de esta Ley, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

7.º Que estén inscritas en el registro correspondiente.

8.º Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.

9.º Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente.

10.º Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

Las entidades que estén obligadas en virtud de la normativa contable que les sea de aplicación a la elaboración anual de una memoria deberán incluir en dicha memoria la información a que se refiere este número. Reglamentariamente, se establecerán el contenido de esta memoria económica, su plazo de presentación y el órgano ante el que debe presentarse.”

Requisitos necesarios de una entidad sin fines lucrativos

1. Perseguir fines de interés general
2. Destinar a la realización de los fines de interés general al menos el 70% de determinadas rentas
3. No llevar a cabo como actividad el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria
4. 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
5. Gratuidad de los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno
6. En caso de disolución, destinar la totalidad de su patrimonio a determinadas entidades consideradas como beneficiarias del mecenazgo.
7. Inscripción en el registro correspondiente
8. Cumplimiento de las obligaciones contables
9. Rendir las cuentas que establezcan las normas de su legislación específica
10. Elaborar anualmente una memoria económica

A lo largo del extenso precepto hay dos menciones directas a las entidades deportivas. La finalidad de estas puntualizaciones es excluirlas de la aplicación de la regla general. Esas precisiones son las siguientes:

- Apartado 4.º: las entidades deportivas, tanto las mencionadas en la letra e) del artículo 2 como las dedicadas a actividades deportivas cuando presten servi-

cios de tal naturaleza, quedan al margen de la restricción atinente a quienes no pueden ser destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni beneficiarios de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

BLÁZQUEZ LIDOY saca a luz una cuestión problemática:

“(…) la excepción del artículo 3.4 no opera para prestaciones distintas de las deportivas reguladas en el IVA. Es decir, si una asociación deportiva presta servicios que no sean deportivos, entendemos que no lo podrá hacer ni a los representantes estatutarios ni a sus familiares ni a sus asociados. Y esto creemos que tiene importancia en la medida que en muchos casos las prestaciones deportivas exentas irán acompañadas por otros servicios que no son propiamente deportivos (...) Desde esta perspectiva, cabe plantearse qué sucede con las cuotas cobradas a los asociados de una entidad cuando la cuota da no sólo derecho a usar las instalaciones deportivas sino también el servicio médico, la sauna, el masaje, etc. En este caso hay prestaciones ajenas a las deportivas que se prestan a asociados lo que nos lleva a preguntarnos si la asociación podrían acogerse o no a la Ley 49/2002.”³

- Apartado 5.º: los representantes de las federaciones deportivas y de los Comités Olímpico y Paralímpico pueden ser retribuidos por sus funciones. El ámbito subjetivo de esta regla es más limitado que el anterior ya que no se aplica a toda entidad deportiva sino sólo a las citadas: federaciones deportivas y los referidos comités. El resto de entidades deportivas sí tienen que cumplir el requisito de gratuidad de los cargos de los miembros del órgano de gobierno tal y como dispone el apartado 5.º del artículo 3.

Además, el apartado primero de la disposición adicional decimosegunda de la Ley 49/2002 prevé de igual forma un criterio especial con relación a la regla del apartado 3.º del artículo 3:

“Disposición adicional decimosegunda. Federaciones deportivas, Comité Olímpico Español y Comité Paralímpico Español.

1. Los ingresos de los espectáculos deportivos obtenidos por las entidades relacionadas en el párrafo e) del artículo 2 de esta Ley no se incluirán en el cómputo del 40 por 100 de los ingresos de explotaciones económicas no exentas a que se refiere el requisito del número 3º de su artículo 3.”

Por tanto, como bien observa PEDREIRA MENÉNDEZ con relación a esa disposición:

“(…) la norma está indicando que esos ingresos van a estar sujetos a gravamen en el Impuesto sobre Sociedades. No obstante, se va a poder lograr cualquier cantidad a través de ellos sin que se pierda el régimen fiscal especial, ya que no están afectados por limitación alguna.”

3. BLÁZQUEZ LIDOY, A., “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 la Mecenazgo”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 11, 2004, pág. 182.

Compartimos la crítica que este autor realiza al legislador con relación al alcance y significado que debe otorgarse a la expresión “ingresos de los espectáculos deportivos”:

“Tal vez, la mayor duda que nos surge es la de qué rentas se van a entender obtenidas a través del espectáculo deportivo. ¿Se limita a la taquilla y derechos de retransmisión o también se incluye la publicidad, venta de camisetas y otros productos, etc.? La interpretación que se lleve a cabo puede tener mucha importancia sobre todo, para las federaciones más grandes, puesto que las rentas que generan la publicidad y la venta de productos pueden superar el 40 por 100 de sus ingresos totales. A nuestro juicio, la disposición debería haber concretado más cuales son los ingresos que se incluyen en esta excepción.”⁴

Resumiendo las consecuencias prácticas de los mandatos del artículo 2 y del artículo 3, VIDAL WAGNER señala:

“(…) del anterior listado de requisitos ya se desprende claramente que queda fuera *ipso iure* de la Ley de Mecenazgo la mayor parte del tejido deportivo español, basado fundamentalmente en asociaciones, toda vez que sólo una selecta minoría entre estas últimas es titular de la declaración de utilidad pública. Quedan fuera asimismo algunos casos menos llamativos como aquellas federaciones deportivas autonómicas no integradas en federaciones españolas y las federaciones deportivas internacionales que incumplan los requisitos legalmente previstos para hacerlas de hecho equivalentes a una federación deportiva española.”⁵

2. Características y requisitos de aplicación del régimen especial

El contenido del régimen especial definido con relación a estas entidades deportivas cuando sean calificadas como entidades sin ánimo lucrativo es recogido en el Capítulo II de la Ley 49/2002, que lleva por rúbrica *Impuesto sobre Sociedades* y que comprende del artículo 5 al 14, ambos incluidos. Analicemos este régimen.

Debemos comenzar por el último de los preceptos citados, el artículo 14, que recoge los principios básicos de la aplicación de este régimen especial:

“Artículo 14. Aplicación del régimen fiscal especial.

1. Las entidades sin fines lucrativos podrán acogerse al régimen fiscal especial establecido en este Título en el plazo y en la forma que reglamentariamente se establezca.

Ejercitada la opción, la entidad quedará vinculada a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, en tanto se cumplan los requisitos

4. PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *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, 2003, pág. 353.
5. VIDAL WAGNER, G., “Tributación de Federaciones y Clubes Deportivos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 12, 2004, pág. 219.

del artículo 3 de esta Ley y mientras no se renuncie a su aplicación en la forma que reglamentariamente se establezca.

2. La aplicación del régimen fiscal especial estará condicionada al cumplimiento de los requisitos y supuestos de hecho relativos al mismo, que deberán ser probados por la entidad.

3. El incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3 de esta Ley determinará para la entidad la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento por el Impuesto sobre Sociedades, los tributos locales y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con la normativa reguladora de estos tributos, junto con los intereses de demora que procedan.

La obligación establecida en este apartado se referirá a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente, cuando se trate del requisito establecido en el número 2 del artículo 3 de esta Ley, y a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y a los cuatro anteriores, cuando se trate del establecido en el número 6 del mismo artículo, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan.”

Del precepto anterior resultan las siguientes ideas generales relativas a la aplicación del régimen fiscal especial regulado en la Ley 49/2002:

- Es un régimen voluntario. Será la entidad quien decida si quiere recurrir o no al mismo.
- Para poder acogerse al mencionado régimen, la norma exige que la entidad presente una declaración censal comunicando a Hacienda su opción por el régimen fiscal especial. Sin embargo, el precepto no precisa las consecuencias que tendrá la falta de presentación de tal declaración. Para un sector doctrinal, estamos ante un requisito meramente formal, cuyo incumplimiento no debería implicar la imposibilidad de aplicar el régimen; en palabras de VIDAL WAGNER:

“A nuestro entender la ausencia de esta comunicación no debería ser impedimento para la entidad para aplicar el régimen especial de la Ley del Mecenazgo, toda vez de nos encontramos ante un requisito puramente formal, cuyo incumplimiento debería dar lugar, a lo sumo a una infracción tributaria simple, pero no a la pérdida del régimen. Pensemos que el cumplimiento de los requisitos sustantivos previstos en la norma es garantía suficiente para poder tributar bajo la Ley de Mecenazgo; en nuestra opinión, un mero incumplimiento formal no puede perjudicar a la entidad de forma tan desproporcionada.”⁶

- Este régimen se aplicará de forma indefinida mientras la entidad no renuncie al mismo.

6. VIDAL WAGNER, G., “Tributación de Federaciones...”, *op. cit.*, pág. 219.

- La aplicación del régimen queda supeditada a que se cumplan los requisitos durante cada ejercicio o período impositivo. En caso de incumplimiento, habrá que ingresar las cantidades correspondientes, más intereses de demora.

El artículo 1 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Reglamento de desarrollo de la Ley 49/2002 en adelante), incide en el tema de que la aplicación del régimen especial es una opción de la entidad, regulando el ejercicio de la misma:

“Artículo 1. Opción por la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos.

1. Para la aplicación del régimen especial previsto en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, la entidad deberá comunicar a la Administración tributaria su opción por dicho régimen a través de la correspondiente declaración censal.

2. El régimen fiscal especial si aplicará al periodo impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal en que se contenga la opción y a los sucesivos, en tanto que la entidad no renuncie al régimen.

La renuncia producirá efectos a partir del periodo impositivo que se inicie con posterioridad a su presentación, que deberá efectuarse con al menos un mes de antelación al inicio de aquél mediante la correspondiente declaración censal.

3. En relación con los impuestos que no tiene periodo impositivo, el régimen fiscal especial se aplicará a los hechos imponibles producidos durante los periodos impositivos a que se refiere el primer párrafo del apartado anterior y la renuncia surtirá efectos respecto a los hechos imponibles producidos a partir del inicio del periodo impositivo a que se refiere el segundo párrafo del citado artículo.

4. La aplicación del régimen especial quedará condicionada, para cada periodo impositivo, al cumplimiento, durante cada uno de ellos, de las condiciones y requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley 49/2002.”

La aplicación práctica última del derecho a la opción por el régimen especial de tributación la encontramos en la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, y 037 de Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, que en su artículo 5 regula precisamente esta cuestión:

“Artículo 5. Opción por la aplicación del Régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos.

Las entidades que opten por la aplicación del régimen fiscal especial previsto en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, deberán comunicarlo

mediante la presentación del modelo 036 de declaración censal. Del mismo modo, en caso de renuncia al citado régimen deberán presentar la declaración censal correspondiente.”

En concreto, en la página 6 del modelo 036 de Declaración censal encontramos la casilla 651, que deberá ser marcada para poder recurrir a las normas del régimen especial de tributación.

Una vez delimitados los principios básicos que rigen la aplicación del sistema, veamos las especialidades que presenta.

Comienza el Capítulo II dedicando su primer precepto, el artículo 5, a definir la normativa subsidiaria aplicable. En este sentido dispone:

“Artículo 5. Normativa aplicable.

En lo no previsto en este capítulo, serán de aplicación a las entidades sin fines lucrativos las normas del Impuesto sobre Sociedades.”

Según GIL DEL CAMPO:

“Como no puede ser de otra manera, la Ley 49/2002 no contiene una regulación total de la obligación tributaria de estas entidades por el Impuesto sobre Sociedades, sino que únicamente recoge las normas específicas aplicables a los sujetos beneficiarios de este régimen especial; por ello, en lo no regulado expresamente en el texto legal habremos de acudir a las normas reguladoras del régimen general del Impuesto sobre Sociedades (...)

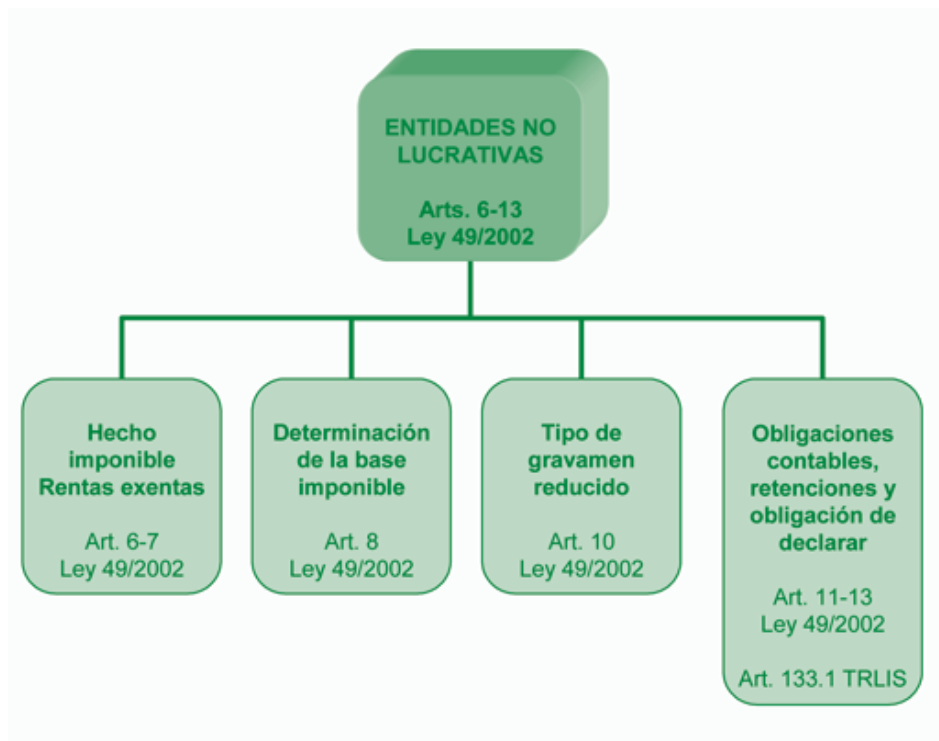
Por consiguiente, la Ley 49/2002 no pretende una regulación exhaustiva de la obligación material de ingreso, ni de las obligaciones formales, por el Impuesto sobre Sociedades (...)⁷

3. Contenido del régimen especial

A continuación, la Ley 49/2002, en los artículos 6 a 13, ambos inclusive, contempla las diversas reglas específicas del régimen, que afectan a cuatro esferas:

- Delimitación del hecho imponible: rentas exentas.
- Determinación de la base imponible.
- Tipo de gravamen.
- Otros aspectos: obligaciones contables, retenciones y obligación de declarar.

7. GIL DEL CAMPO, M., *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, 2ª edición, CISS, Valencia, 2005, pág. 205.



Veamos esas especialidades de forma separada.

A. Delimitación del hecho imponible. Rentas exentas

El artículo 6 enumera una serie de supuestos de exención relativos a determinadas rentas:

“Artículo 6. Rentas exentas

Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos:

1.º Las derivadas de los siguientes ingresos:

a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

b) Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.

c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.

2.º Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

3.º Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.

4.º Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente.

5.º Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo.”

Debemos siquiera comentar de forma abreviada la exención contemplada en la letra a) del primer apartado. El legislador ha dado entrada a tres tipos diferentes de renta:

- Donativos y donaciones.
- Ayudas económicas procedentes de convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.
- Ayudas económicas recibidas en virtud de contratos de patrocinio publicitario.

Los dos primeros tipos de renta se encuentran doblemente protegidos en la propia Ley 49/2002. Tanto el pagador como el receptor tienen reconocido algún tipo de beneficio fiscal en dicho texto normativo. En concreto, el pagador podrá, tal y como se analizará en el capítulo siguiente de este estudio, bien practicarse una deducción por la donación en la cuota del impuesto personal que grave la obtención de sus rentas, bien considerar como gasto deducible en la determinación de su base imponible el importe o gasto satisfecho en cumplimiento del convenio de colaboración firmado. Por su parte el receptor no vendrá obligado a tributar por tales rentas a la luz del supuesto de exención del artículo 6.

Por el contrario, la Ley 49/2002 deja a los contratos de patrocinio publicitario al margen de cualquier tipo de incentivo fiscal a favor de quien efectúa la aportación económica, aunque sí mantiene el supuesto de exención para la entidad no lucrativa perceptora.

Parece evidente que las diferencias surgen del lado del sujeto que realiza el desembolso económico. Sin embargo a efectos prácticos no hay tal discrepancia, ya que, aun siendo cierto que la Ley 49/2002 no recoge ningún incentivo para quienes firmen contratos de patrocinio publicitario con entidades no lucrativas, sí lo hace de forma in-

directa el propio Texto Refundido del IS cuando en su artículo 14.1.e) considera como gasto deducible para el cómputo de la base imponible “los gastos (...) realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o prestación de servicios”. El resultado, por lo tanto, será el mismo para el sujeto que celebre un convenio de colaboración y para el que realice un patrocinio publicitario: ambos podrán deducirse como gasto los desembolsos oportunos a favor de la entidad no lucrativa.

BLAZQUEZ LIDOY analiza ese supuesto de exención relativo a las rentas obtenidas por una entidad no lucrativa de carácter deportivo a causa de la firma de un contrato de publicidad y, entre otras cuestiones, se pregunta por la oportunidad de su inclusión junto a las donaciones:

“(…) la ubicación de esta exención junto a las donaciones en el artículo 6.1 nos parece desafortunada en la medida en que se parte de la premisa de que existe un retorno publicitario. Sin embargo, tampoco podría haberse incardinado en el artículo 7 por la sencilla razón de que las explotaciones económicas recogidas en el mismo están exentas en la medida que coincidan con la finalidad de la entidad no lucrativa y la esponsorización no cumple con tal predicamento.”⁸

Posteriormente, el artículo 7 de la Ley 49/2002 se encarga de regular con más detalle uno de los supuestos de exención del precepto anterior, en concreto, el relativo a las rentas procedentes de ciertas explotaciones económicas:

“Artículo 7. Explotaciones económicas exentas

Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las siguientes explotaciones económicas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica:

1.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:

a) Protección de la infancia y de la juventud.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.

d) Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.

e) Asistencia a minorías étnicas.

f) Asistencia a refugiados y asilados.

8. BLAZQUEZ LIDOY, A., “La tributación de las entidades deportivas...”, *op .cit.*, pág. 187.

g) Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.

h) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

i) Acción social comunitaria y familiar.

j) Asistencia a ex reclusos.

k) Reinserción social y prevención de la delincuencia.

l) Asistencia a alcoholólicos y toxicómanos.

m) Cooperación para el desarrollo.

n) Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.

2.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.

3.º Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.

4.º Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

5.º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.

6.º Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.

7.º Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.

8.º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.

9.º Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

10.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales

servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.

11.º Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.

No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 % de los ingresos totales de la entidad.

12.º Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.”

En general, están exentas las rentas procedentes de una serie de explotaciones económicas desarrolladas en cumplimiento del fin u objeto específico de la entidad. Dentro de la lista del artículo 7 merece ser destaca por su directa vinculación con el deporte la insertada en el número 10.º: explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales. Como acertadamente observa VIDAL WAGNER:

“Fijémonos que la norma deja exenta en el Impuesto sobre sociedades las prestaciones de servicios y no las entregas de material deportivo (una camiseta, una pelota, etc.). Además, los servicios deben prestarse a personas físicas y debe tratarse de servicios relacionados directamente con la práctica deportiva.”⁹

En igual sentido se manifiesta CARBAJO PÉREZ:

“(…) no se incluyen en la exención las prestaciones realizadas a personas jurídicas ni las entregas de bienes o de material deportivo.”¹⁰

Con relación a esta exención, GIL DEL CAMPO aprecia una configuración parecida a la contenida en la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“Por lo que se refiere a la exención de las rentas procedentes de explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo su configuración es similar a la efectuada en el artículo 20 uno 13º de la LIVA, con la salvedad de que aparte de exceptuar de la exención a los servicios relacionados con espectáculos deportivos se hace lo mismo con los prestados a los deportistas profesionales.”¹¹

9. VIDAL WAGNER, G., “El nuevo régimen fiscal aplicable a las Federaciones y Clubes deportivos”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 9, 2003, pág. 95.

10. CARBAJO PÉREZ, R., “Las federaciones deportivas y el Impuesto sobre Sociedades tras la Ley 49/2002”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 15, 2005, pág. 354.

11. GIL DEL CAMPO, M., “Fiscalidad de fundaciones...”, *op. cit.*, pág. 240.

Efectivamente, existe una cierta similitud entre ambas normas. El artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, citado por el autor, dispone:

“Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones: (...)

13.º 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.”

Resulta manifiesto que la disposición de la Ley 49/2002 es más restrictiva que la contenida en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, por cuanto que la prestación de servicios a deportistas profesionales no es excepcionada por la Ley del Impuesto del ámbito de la exención, mientras que la Ley 49/2002 sí la excluye. PEDREIRA MENÉNDEZ, a partir de esta realidad, deja constancia de algunos problemas que pueden surgir para determinadas entidades:

“Estamos pensando en una asociación de utilidad pública, por ejemplo un club de atletismo que cuente con unas instalaciones deportivas. Los rendimientos que pueda percibir de las cuotas de sus asociados que utilizan sus instalaciones serán un rendimiento exento de gravamen. Sin embargo, si entre sus socios, o fuera de ellos, existe un atleta profesional que también entrena en esas instalaciones su cuota o las cantidades que abone como consecuencia de la utilización de las instalaciones sí estarán sujetas a gravamen. Ello implica la dificultad, antes de nada, de deslindar si quien usa los servicios que presta el club es un deportista profesional. Y, además, nos encontramos con la necesidad de distinguir contablemente los ingresos y los gastos que nos genera ese deportista, puesto que esa será la base imponible del impuesto (...) Con este tipo de trabas burocráticas es posible que alguna entidad pueda llegar a optar por impedir al deportista profesional que utilice sus instalaciones. A nuestro juicio, este precepto va a conseguir el efecto contrario al previsto en el artículo 43.3 de la Constitución y en vez de fomentar el deporte lo puede llegar a devaluar.”¹²

12. PEDREIRA MENÉNDEZ, J., “El régimen fiscal...”, *op. cit.*, pág. 160. Este autor describe una segunda situación: “Otro ejemplo puede ser una federación deportiva que tenga un servicio de medicina deportiva que atienda a todos los atletas federados: en tal caso, los ingresos que obtenga de los profesionales sí van a estar sujetos a tributación, con la merma que ello puede suponer a la hora de mantener actualizada esa sección que redundará en beneficio de todas aquellas personas que practican ese deporte de manera federada.”

BLAZQUEZ LIDOY presta una atención pormenorizada a la exención de las explotaciones económicas relacionadas con el deporte¹³. Tras realizar una serie de interesantes observaciones a la exención del apartado 10, se fija en el apartado 11, que se refiere a las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas:

“Por tanto, los servicios que pueden prestar las entidades no lucrativas dedicadas al deporte son varios. Irán desde la venta de publicaciones, hasta la venta de material, pasando por masajes, saunas, restaurantes, etc. A nuestro parecer, todo lo que sea entrega de bienes necesaria para la práctica del deporte en cuestión estará exenta por ser una explotación auxiliar y complementaria. Y lo mismo cabe decir de lo que es la reparación del material deportivo, o del alquiler de taquillas. En todos esos casos, la actividad contribuye a la realización de los fines de la entidad. Naturalmente, la exención está condicionada a que la cifra neta de negocios de estas actividades no supere el 20 por 100 de los ingresos totales.

Distinto es el caso de los restaurantes, masajes, saunas, alquileres de bienes para aspectos no deportivos, vallas publicitarias. Todas esas actividades no podrán ser, a nuestro juicio, declaradas de carácter auxiliar o complementarias, con independencia de que lo referente al alquiler o las vallas publicitarias pueda estar exento por mor del artículo 6 (exención de las rentas procedentes del patrimonio).”¹⁴

B. Determinación de la base imponible

El artículo 8 dispone las reglas relativas a la determinación de la base imponible, especificando los gastos que no podrán ser deducidos para tal finalidad.

“Artículo 8. Determinación de la base imponible.

1. En la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos sólo se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas.

2. No tendrán la consideración de gastos deducibles, además de los establecidos por la normativa general del Impuesto sobre Sociedades, los siguientes:

a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas.

Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

b) Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen.

En el caso de elementos patrimoniales afectos parcialmente a la realización de actividades exentas, no resultarán deducibles las cantidades destinadas a la amor-

13. BLAZQUEZ LIDOY, A., “La tributación de las entidades deportivas...”, *op. cit.*, págs. 189-196.

14. BLAZQUEZ LIDOY, A., “La tributación de las entidades deportivas...”, *op. cit.*, pág. 195.

tización en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de dicha actividad.

c) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.”

Como acertadamente observa PEDREIRA MENÉNDEZ:

“Para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos el artículo 8 de la Ley 49/2002 utiliza en un sistema analítico. Ello es así porque (...) la mayoría de las rentas que perciben están exentas de tributación, lo que conlleva que los gastos relacionados con ellas tampoco sean deducibles. Esta situación hace que el cálculo del impuesto se aleje del modelo establecido en la LIS / 1995 que, como sabemos, parte del resultado contable, modificado por las correcciones fiscales legalmente establecidas”.¹⁵

Y el artículo 9 regula la forma de efectuar la valoración del patrimonio resultante en el caso de disolución de una entidad sin fines lucrativos cuando los bienes y derechos se transmitan a otra entidad sin fines lucrativos:

“Artículo 9. Normas de valoración.

Los bienes y derechos integrantes del patrimonio resultante de la disolución de una entidad sin fines lucrativos que se transmitan a otra entidad sin fines lucrativos, en aplicación de lo previsto en el número 6.º del artículo 3 de esta Ley, se valorarán en la adquirente, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad disuelta antes de realizarse la transmisión, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición por parte de la entidad disuelta.”

C. Tipo de gravamen

El artículo 10 de la Ley 49/2002 prevé un tipo de gravamen específico de carácter reducido para las rentas sometidas a imposición:

“Artículo 10. Tipo de gravamen.

La base imponible positiva que corresponda a las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas será gravada al tipo del 10 %.”

El incentivo fiscal es patente, pues el tipo se encuentra 22,5 puntos por debajo del tipo general previsto para 2007 en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, que es del 32,5 por 100, y 20 puntos por debajo a partir de 2008, fecha en la que tipo general del Impuesto sobre Sociedades se situará en el 30 por 100.

15. PEDREIRA MENÉNDEZ, J., “El régimen fiscal...”, *op. cit.*, pág. 175.

D. Otros aspectos: obligaciones contables, retenciones y obligación de declarar

Y finalmente los artículos 11, 12 y 13 establecen una serie de medidas relativas a obligaciones contables, rentas no sujetas a retención y obligación de declarar:

“Artículo 11. Obligaciones contables.

Las entidades sin fines lucrativos que obtengan rentas de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades tendrán las obligaciones contables previstas en las normas reguladoras de dicho impuesto. La contabilidad de estas entidades se llevará de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas.”

“Artículo 12. Rentas no sujetas a retención.

Las rentas exentas en virtud de esta Ley no estarán sometidas a retención ni ingreso a cuenta. Reglamentariamente, se determinará el procedimiento de acreditación de las entidades sin fines lucrativos a efectos de la exclusión de la obligación de retener.”

“Artículo 13. Obligación de declarar.

Las entidades que opten por el régimen fiscal establecido en este Título estarán obligadas a declarar por el Impuesto sobre Sociedades la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.”

IV. ENTIDADES DEPORTIVAS ACOGIDAS AL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS

1. Ámbito de la exención parcial respecto de las entidades deportivas

El artículo 9.3 del Texto Refundido del IS contiene una lista cerrada de entidades a las que se otorga una exención parcial del Impuesto sobre Sociedades. Son las siguientes:

“3. Estarán parcialmente exentos del impuesto en los términos previstos en el capítulo XV del título VII de esta ley:

- a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en apartado anterior.*
- b) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.*
- c) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.*
- d) Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.*
- e) Las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora.*
- f) La entidad de derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.”*

De los diversos sujetos que se mencionan únicamente nos interesan los incluidos dentro de la letra a), es decir, las fundaciones, asociaciones y demás entidades e instituciones sin ánimo de lucro que no cumplan los requisitos establecidos por el artículo 3 de la Ley 49/2002, analizados en el apartado III precedente de este mismo capítulo. Cabe encuadrar aquí a las entidades deportivas que no reúnan cualquiera de los estrictos y pormenorizados requisitos que hemos visto que demanda ese precepto, siempre que carezcan de ánimo de lucro.

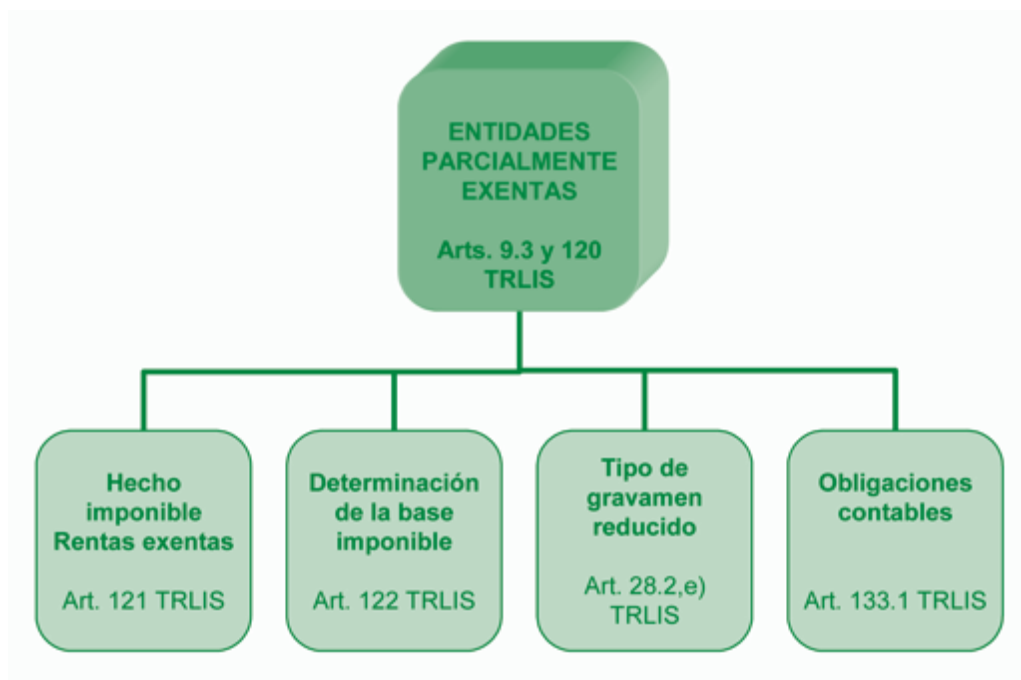
Esta última exigencia excluye, de entrada, a todas las sociedades anónimas deportivas (SAD), en las que como entidades regidas por el Derecho Mercantil es consustancial la búsqueda de beneficio. Por el contrario, de los restantes tipos de asociaciones deportivas previstas en la Ley estatal del Deporte sí pueden entrar *a priori* dentro del radio de acción de este régimen especial determinados clubes deportivos (los elemen-

tales y básicos dotados de personalidad jurídica que carezcan de ánimo de lucro), las agrupaciones de clubes de ámbito estatal, los entes de promoción deportiva de ámbito estatal –que por mandato del artículo 42.2 de dicha Ley carecen siempre de ánimo de lucro– y las ligas profesionales¹⁶.

En el caso de Andalucía, los clubes deportivos están definidos por el artículo 17.1 de la Ley 6/1998 como “asociaciones sin ánimo de lucro”, por lo que cumplen la condición básica para poder acogerse también a este régimen especial. Y lo mismo acontece con los entes de promoción deportiva de acuerdo con el artículo 29.1 del propio texto legal.

2. Contenido del régimen especial

La inclusión dentro de este régimen tributario especial, sin que quepa renuncia por parte de la entidad interesada¹⁷, trae consigo de manera automática repercusiones bastante significativas sobre diversos elementos del tributo.



16. En este sentido vid. CAZORLA PRIETO, L. M., y CORCUERA TORRES, A., *Los Impuestos del Deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999, págs. 150-153.

17. Como manifiesta la Dirección General de Tributos en la contestación a consulta núm. 0888-03, de 25 de junio de 2003, toda entidad enumerada en el artículo 9.3 del Texto Refundido queda sometida de forma taxativa al régimen de las entidades parcialmente exentas, sin posibilidad de renunciar al mismo.

Lo más relevante es, sin duda, la exención de que gozan tres clases de rentas en virtud del artículo 121.1 del Texto Refundido del IS.

En primer lugar, quedan libres de tributación las rentas procedentes de la realización de actividades que constituyan el objeto social o la finalidad específica de estas entidades. Están comprendidas aquí, por ejemplo, las cuotas y aportaciones de los socios o asociados o las subvenciones concedidas por las Administraciones públicas para realizar ese tipo de actividades, siempre que no se destinen a financiar una actividad económica.

En segundo término, tampoco están sometidas a gravamen las rentas derivadas de adquisiciones y transmisiones (plusvalías) efectuadas a título lucrativo (sin contraprestación), obtenidas o realizadas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. Ello comporta que se hallan liberados de tributación los donativos que perciban estas entidades para el desarrollo de su objeto social. En cambio, como no se trata de entidades beneficiarias del mecenazgo en los términos de la Ley 49/2002, los donantes no pueden deducir las cantidades donadas, por prohibición expresa del artículo 14.1.e) del Texto Refundido del IS.

Y en tercer y último lugar, se declaran exentas las rentas que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos al desarrollo de su objeto o finalidad específica, siempre que se cumplan las condiciones siguientes:

- El producto obtenido en la transmisión ha de aplicarse a nuevas inversiones relacionadas con su objeto o finalidad específica. Se trata, pues, de un supuesto de exención por reinversión.
- El plazo con que se cuenta para llevar a cabo esa reinversión es de 4 años, computados desde el año anterior a la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los 3 años siguientes. El incumplimiento de esta exigencia temporal conllevará la obligación de regularizar la situación tributaria, ingresando la parte de la cuota íntegra imputable a la renta obtenida, además de los intereses de demora, junto con la cuota correspondiente al período impositivo en que haya vencido dicho plazo.
- Las nuevas inversiones han de permanecer en el patrimonio de la entidad durante 7 años, salvo que su vida útil sea inferior de acuerdo con el método de amortización que se aplique dentro de los admitidos por el artículo 11.1 del Texto Refundido del IS. Si se produce la transmisión de los elementos patrimoniales adquiridos antes de la conclusión de ese plazo, habrá que tributar por la renta no gravada, integrándola en la base imponible salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.

Estas tres exenciones tienen en común que inciden sobre rendimientos que no proceden del desarrollo de una auténtica actividad económica con ánimo de lucro. De ahí que el apartado 2 del artículo 121 subraye, a modo de regla de cierre, que las mismas tienen un ámbito estricto de aplicación. No abarcan otros rendimientos de explotacio-

nes económicas¹⁸, ni las rentas derivadas del patrimonio de la entidad (v. gr., rendimien-

18. No es fácil dilucidar cuándo una entidad está actuando en el ejercicio de su propia actividad o cuándo lo hace realizando una explotación económica cuyos rendimientos están sujetos a gravamen. La Administración tributaria viene manteniendo que desde el momento en el que se obtiene alguna contraprestación por la actividad desempeñada se está en presencia de una explotación económica y, por consiguiente, de una renta sujeta a gravamen. Por el contrario, para los Tribunales de Justicia no se puede dar por sentado que siempre que se obtiene una contraprestación a cambio de la actividad propia de la entidad se esté en presencia de una explotación económica. La doctrina elaborada por la Dirección General del Tributos en sus contestaciones a las consultas escritas elevadas por los obligados tributarios intenta delimitar de manera casuística cuándo este tipo de entidades desarrollan actividades económicas sujetas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

– *Asociación deportiva sin ánimo de lucro que tiene por objeto social la organización y participación en competiciones de tenis, así como el entrenamiento de sus jugadores mediante una escuela base.*– La contestación a la consulta núm. 1043-00, de 28 de abril de 2000, manifiesta que la actividad de gestión de una escuela de tenis, incluida la impartición de clases a los socios, debe entenderse como explotación económica cuyos ingresos están constituidos tanto por las subvenciones percibidas para costear los gastos ocasionados por la misma como las cuotas por entrenamientos satisfechas por los jugadores asociados.

– *Asociación deportiva que, además de las cuotas de sus asociados, obtiene ingresos por la venta de carne procedente de las cacerías que organiza para sus asociados.*– En la contestación a la consulta núm. 1734-00, de 6 de octubre de 2000, se afirma que “las aportaciones de los asociados serán rentas sujetas y no exentas si vienen a retribuir los servicios prestados por la asociación o la utilización de bienes, constituyendo rendimientos de una explotación económica. Igualmente la venta a terceros de la carne procedente de las cacerías organizadas por la asociación da lugar a rentas sujetas y no exentas derivadas de la existencia de una explotación económica.”

– *Asociación sin ánimo de lucro sometida al régimen de entidades parcialmente exentas, y que tiene por objeto la práctica del balonmano interviniendo en la Liga y demás competiciones oficiales.*– Sus ingresos proceden de subvenciones, carnets de socios y abonados y entradas de acceso a los partidos. Asimismo percibe rentas de una empresa de ropa deportiva por lucir su marca, de diferentes empresas por la utilización de vallas publicitarias en los encuentros deportivos, de determinada empresa industrial por emplear su nombre comercial para designar al equipo secundario, de un Instituto Municipal de Deportes por la celebración de encuentros amistosos en sus instalaciones, de la retransmisión en televisión de los encuentros y de la cesión de derechos y espacios publicitarios con motivo de la misma. En la contestación a la consulta núm. 0888-03, de 25 de junio de 2003, se consideran incluidas dentro del ámbito de la exención las rentas obtenidas por la asociación en cuanto procedan de subvenciones y de las cuotas satisfechas por sus asociados, siempre y cuando se destinen a actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica. Respecto a la celebración de partidos realizados a favor de sus asociados o de personas ajenas a la asociación consultante, y por cuya asistencia percibe una contraprestación por la venta de entradas, determinan rentas derivadas de una explotación económica y están sujetas y no exentas al Impuesto sobre Sociedades. El resto de las rentas enumeradas en el escrito de consulta, también derivan de una explotación económica, en la medida en que suponen la ordenación por cuenta propia de medios para la producción de un servicio publicitario y, en consecuencia, están asimismo sujetas y no exentas al Impuesto sobre Sociedades.

– *Asociación deportiva sin ánimo de lucro que tiene la consideración de entidad parcialmente exenta a efectos del Impuesto sobre Sociedades.*– Es titular de unos terrenos donde se desarrolla la actividad social (instalaciones deportivas, pistas y otros elementos). En el subsuelo de dichos terrenos existía un aparcamiento que se hundió, destruyendo las instalaciones. Por aprobación de un nuevo plan urbanístico se le concedió al club un volumen de obra para que construyera un aparcamiento y sobre el mismo las instalaciones deportivas. Para obtener recursos económicos para la construcción de las instalaciones decide construir plazas de aparcamiento para transmitirlos o bien individualmente o de forma global a terceros. En la venta cabe distinguir el beneficio procedente de la venta del suelo del beneficio procedente de la parte de construcción. En la contestación a la consulta núm. 0970-04, de 14 de abril de 2004, se afirma lo siguiente: “(...) no existe duda de que constituye una explotación económica la actividad que está llevando a cabo de promoción y construcción de las plazas de aparcamiento. En este sentido, la transmisión de dichas plazas de aparcamiento, ya sea de forma global u individual, no supone la trans-

tos procedentes de alquileres de inmuebles o de activos financieros)¹⁹, ni tampoco las

misión de un bien afecto a la realización del objeto o finalidad específica del club que se reinvierta en nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto. Aún cuando en el precio de venta se pueda distinguir entre el valor del suelo y el de la construcción, no cabe entender que esa parte de la venta se trate de un bien afecto a la realización del objeto social de la entidad, que por otra parte no se describe, por lo que el incremento de patrimonio no estará amparado por la exención”.

– *Asociación deportiva, sin ánimo de lucro, dedicada a la práctica deportiva del patinaje.*– Para el desarrollo y la práctica deportiva percibe como ingresos cuotas de los socios, subvenciones de la Dirección General de Deportes, subvenciones del Patronato Deportivo Municipal del Ayuntamiento y de un patrocinador por publicidad en prendas deportivas. En la contestación a la consulta núm. 1837-04, de 30 de septiembre de 2004, se indica que la realización del objeto de la asociación parece determinar la existencia de una explotación económica, aún cuando los destinatarios principales de los servicios que preste vayan dirigidos a sus propios asociados. Por tanto, la totalidad de sus ingresos están sujetos y no exentos al Impuesto sobre Sociedades.

– *Club deportivo básico que resulta adjudicatario de la concesión del aprovechamiento cinegético de un coto regional de caza.*– De acuerdo con sus estatutos, no tiene ánimo de lucro y su única fuente de ingresos son las cuotas de los socios, que por ostentar esta condición están facultados para practicar el deporte de la caza. En la contestación a la consulta núm. 1874-04, de 7 de octubre de 2004, se sostiene que la actividad realizada por la consultante constituye el desarrollo de una explotación económica, aun cuando los servicios que preste vayan dirigidos fundamentalmente a sus asociados, por lo que las rentas obtenidas procedentes de las cuotas satisfechas por sus asociados estarán sujetas y no exentas en el Impuesto sobre Sociedades.

– Especialmente clarificadora resulta, a nuestro modo de ver, la contestación vinculante a la consulta V0150-05, de 4 de febrero de 2004. Va referida a una *asociación deportiva sin ánimo de lucro con personalidad jurídica propia cuyo objeto social consiste en el fomento de la práctica del deporte sin ánimo de lucro, principalmente la vela y la pesca.*– Es titular de una concesión administrativa para la ocupación de determinadas superficies en la zona de servicio del puerto y para explotar económicamente un restaurante. Entre las rentas derivadas de las distintas actividades que desarrolla se encuentran las siguientes: alquiler de muelle y de explanada del club para conservación y/o reparación de embarcaciones, a socios o terceros; alquiler de taquilla para vestuario a socios; cuota de socio; servicios de limpieza, grúa... prestado a socios y terceros; ingresos por cesión de concesión de permanencia en el muelle, amarre; cobro de sponsors de publicidad por organización de regatas; cobro de Impuestos que paga previamente el club; alquiler del restaurante para explotación económica e ingreso por la concesión anual de esta explotación; ingresos por comisiones bancarias giradas a socios y terceros por devolución de recibos; y otros ingresos extraordinarios. En su contestación la Dirección General de Tributos comienza señalando que con carácter general “las rentas que obtenga la entidad consultante procedentes de las cuotas satisfechas por sus asociados estarán exentas cuando se destinen a actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, siempre que el desarrollo de tales actividades no determine la existencia de una explotación económica.”. Por el contrario, “las aportaciones y cuotas soportadas por los asociados estarán sujetas y no exentas siempre que dichas cuotas retribuyan los servicios prestados a los asociados o la utilización de bienes por los mismos, por cuanto que, en tal caso, constituyen rendimientos de una explotación económica.” A la vista de la descripción de las actividades desarrolladas por la consultante en cumplimiento de sus fines, deduce “que todas conllevan la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de ambos con la finalidad de intervenir en el mercado, mediante la prestación de distintos servicios, de tal forma que tendrá la consideración de explotaciones económicas, por lo que las rentas derivadas de estas actividades estarán sujetas y no exentas al Impuesto sobre Sociedades, con independencia de que estén destinadas a los socios o no. En definitiva, las rentas derivadas de actividades como alquiler de explanada o muelle, amarre, publicidad, alquiler de restaurante y cualquier otra prestación retribuida de servicios a socios o no socios, estarán sujetas, debiendo integrarse las rentas obtenidas en la base imponible conforme a las normas previstas en el título IV del TRLIS, siendo por tanto, deducible los gastos incurridos para la obtención de dichas rentas.”

19. En la contestación a la consulta 1876-04, de 7 de octubre de 2004, se analiza el supuesto de una entidad sin ánimo de lucro a la que le es de aplicación el régimen especial de las entidades parcialmente exentas, que tiene la intención de redactar un Reglamento interno mediante el cual se regulará la concesión de

rentas resultantes de otras transmisiones distintas de las mencionadas en el apartado 1²⁰. Para evitar cualquier duda interpretativa, el propio precepto delimita qué se entiende por los primeros a través de una definición que coincide con la acuñada a efectos de otros impuestos (IRPF, IVA e IAE)²¹:

“Se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los 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.”

En lo que concierne a la determinación de la base imponible, se aplican las reglas generales contenidas en el Título IV del Texto Refundido del IS para todos los sujetos pasivos del impuesto, así como, en su caso, las especialidades previstas para las empresas de reducida dimensión que después comentaremos. Aparte de las indicadas exenciones, la única particularidad estriba en la exclusión de la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los contemplados por el artículo 14, de dos conceptos importantes:

- Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. En cambio, los parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.
- Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas por constituir su objeto o finalidad específica.

Como puede observarse, estas entidades no van a poder deducirse todos los gastos que soporten, en especial los relacionados con el cumplimiento de sus finalidades estatutarias. Ello ha motivado duras críticas por considerar que si las entidades sin fines lucrativos disfrutaban de un régimen fiscal especial, en atención a que coadyuvan

préstamos a sus asociados y cuyo derecho a su solicitud nacerá en el momento en que la Sociedad anónima deportiva o club hubiera descendido de categoría. Estos préstamos tienen la peculiaridad de que no devengarán intereses ordinarios aunque si devengarán intereses moratorios. Entre las cláusulas del contrato está previsto que, en el supuesto de que el prestatario que, recuperada la categoría, la perdiese de nuevo, quedará suspendida la obligación de devolver los importes que no hubiesen vencido en la fecha de la efectiva nueva pérdida. Para la Dirección General de Tributos, los rendimientos procedentes del patrimonio, entre los que se encuentran los intereses, obtenidos por la consultante no se encuentran amparados por la exención.

20. En la contestación a la consulta núm. 1204-00, de 26 de mayo de 2000, la Dirección General de Tributos analiza el caso de una asociación deportiva que, teniendo como exclusivo objeto social la promoción del deporte sin ánimo de lucro, percibe ingresos como premio de participaciones de la Lotería Nacional. Para la citada Dirección General, “el premio derivado de la participación en la Lotería Nacional tendrá la consideración de incremento de patrimonio determinado por la diferencia entre el importe del premio percibido y el precio de adquisición de la participación, estando dicha renta sujeta y no exenta del Impuesto sobre Sociedades, por cuanto que la participación en la Lotería Nacional no puede entenderse que es un bien afecto a la realización del objeto social o finalidad específica de la entidad, con independencia de que el importe del premio se destine al objeto social de la asociación”.

21. Pueden verse el artículo 27.1 de la Ley 35/2006 (IRPF), el artículo 5.Dos de la Ley 37/1992 (IVA) y artículo 79 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (IAE).

a la satisfacción de necesidades sociales, se les debería permitir la deducción de mayores gastos.

La tercera ventaja fiscal de que pueden valerse las entidades parcialmente exentas viene representada por el hecho de tributar a un tipo de gravamen del 25 por ciento, de acuerdo con el artículo 28.2.e) del Texto Refundido del IS. Ello había supuesto tradicionalmente un ahorro fiscal del 10 por 100, ya que el tipo general era del 35 por ciento. No obstante, como veremos más tarde, la última reforma fiscal aprobada a finales de 2006 ha fijado el tipo general en un 32,5 por 100 para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007 y en un 30 por 100 para los que lo hagan a partir de 1 de enero de 2008. En consecuencia, cuando se consume esta rebaja el ahorro que experimentan estos sujetos pasivos habrá quedado reducido a la mitad.

A diferencia de las entidades que tienen exención total, las que se someten a este régimen especial sí tienen obligación de presentar declaración por la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas. Como excepción, el artículo 136.3 del Texto Refundido del IS las libera de tal obligación formal cuando cumplan los siguientes requisitos:

“a) Que sus ingresos totales no superen 100.000 euros anuales.

b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención no superen 2.000 euros anuales.

c) Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.”

La última particularidad de las entidades parcialmente exentas repercute sobre sus obligaciones contables. Con arreglo al artículo 133.1 del Texto Refundido del IS, tienen obligación de llevar una contabilidad ajustada a lo previsto en el Código de Comercio o en las normas por las que se rijan. Pero como cautela adicional, el precepto les reclama que lleven tal contabilidad *“de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas y explotaciones económicas no exentas.”*

V. OTRAS MODALIDADES DE TRIBUTACIÓN DE LAS ENTIDADES DEPORTIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. Régimen especial de las empresas de reducida dimensión

Las entidades deportivas que no cumplan los requisitos legalmente exigidos para poder disfrutar de alguno de los tres regímenes de exención total o parcial estudiados en los epígrafes precedentes tienen todavía una cuarta vía para lograr una tributación más liviana por este tributo. Se trata de la posibilidad de acogerse a los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, contemplados en los artículos 108 a 114 del Texto Refundido del IS²².

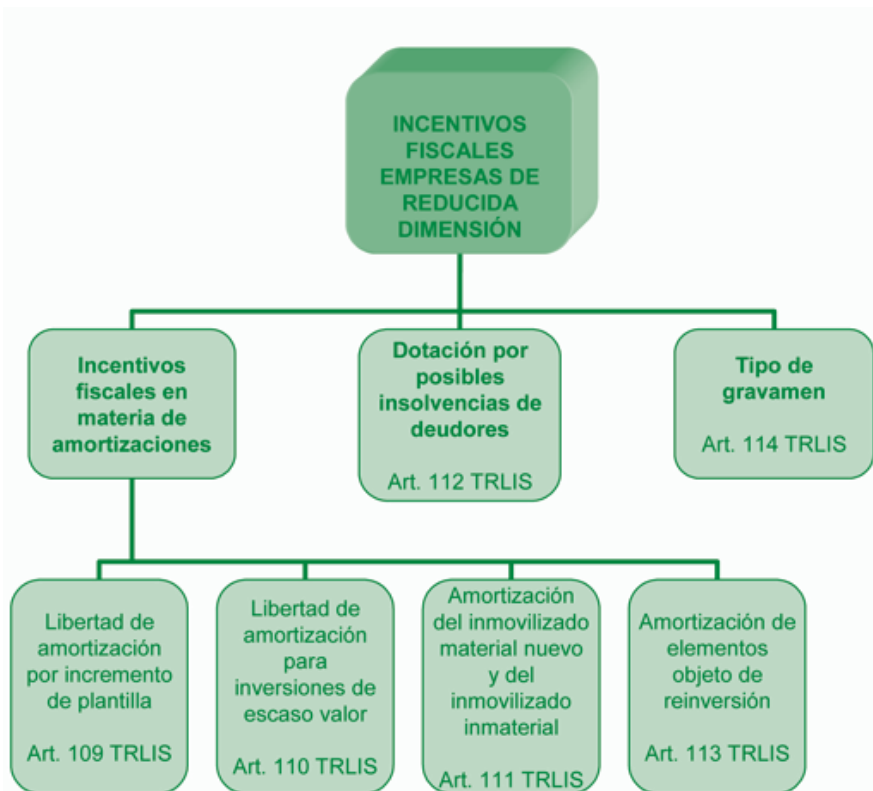
Conviene precisar que no es éste un régimen singular de las entidades deportivas, sino concebido de forma global para todas las pequeñas y medianas empresas (PYMES). Por consiguiente, las entidades deportivas privadas que se ajusten a la definición de PYME manejada por el legislador fiscal podrán aplicar los incentivos fiscales concedidos a este tipo de explotaciones económicas.

A tenor del artículo 108, la calificación como entidad de reducida dimensión depende en exclusiva de una circunstancia objetiva, cual es que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8.000.000 de euros. Como esta cantidad viene siempre referida a un ejercicio previo, cuando se trate una entidad de nueva creación la cuantía de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

Los incentivos fiscales otorgados a este tipo de sujetos pasivos son de diverso alcance y naturaleza. No es nuestra intención analizarlos con detalle, puesto que no

22. Estos preceptos fueron objeto de diversas modificaciones por el artículo 62 de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005. En fechas más recientes, han experimentado sustanciales retoques como consecuencia de la aprobación de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, que ha retocado en diversos puntos su redacción con efectos a partir de 1 de enero de 2008.

presentan ninguna singularidad a la hora de ser trasladados a las entidades deportivas. Por ello, nos limitamos a enumerarlos junto con una sucinta descripción.



- a) *Libertad de amortización por incremento de plantilla* (artículo 109).– Afecta a los elementos del inmovilizado material nuevos puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en que se ostente la condición de empresa de reducida dimensión, a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en ese período impositivo, siempre que su puesta a disposición tenga lugar dentro de los doce meses siguientes a su conclusión, y a los elementos del inmovilizado material construidos por la propia empresa. Está vinculada a que durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses.
- b) *Libertad de amortización para inversiones de escaso valor* (artículo 110).– Se trata de los elementos del inmovilizado material nuevo cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, que podrán amortizarse libremente hasta el límite conjunto de 12.020,24 por período impositivo.

- c) *Amortización acelerada del inmovilizado material nuevo y del inmovilizado inmaterial* (artículo 111).– Entran de nuevo en su ámbito los elementos patrimoniales señalados en la letra a), por lo que se concibe como una alternativa a la libertad de amortización, que está supeditada a la creación de empleo. En este caso se concede la opción de efectuar una amortización acelerada en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas, contenidas en el Anejo del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.
- d) *Dotación por posibles insolvencias de deudores* (artículo 112).– Se permite deducir una dotación para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 por 100 sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo²³.
- e) *Amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión* (artículo 113).– Los elementos del inmovilizado material afectos a explotaciones económicas en los que se materialice la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material, también afectos a explotaciones económicas, realizada en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones para ser empresa de reducida dimensión, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.
- f) *Tipo de gravamen* (artículo 114).– Las entidades de reducida dimensión tributarán con arreglo a la siguiente escala de gravamen, siempre que no deban hacerlo a un tipo diferente del general (30 por 100) de acuerdo con el artículo 28 del Texto Refundido del IS²⁴:

BASE IMPONIBLE	TIPO APLICABLE
De 0 a 120.202,41 €	25 por 100
Resto	30 por 100

2. Régimen especial de las entidades deportivas

El artículo 129 del Texto Refundido del IS, ubicado también desde un punto de vista sistemático dentro de los llamados regímenes especiales, regula un régimen de las entidades deportivas cuyo origen se remonta a la disposición adicional vigésima sexta de

23. En la nueva redacción aplicable a partir de 1 de enero de 2008, dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, la rúbrica del precepto pasa a ser “*Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores*”.
24. La actual redacción del artículo 114 proviene de la disposición final segunda, apartado 12, de 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 el Patrimonio.

la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992. Lo hace en los términos siguientes:

“1. No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades los incrementos de patrimonio que se puedan poner de manifiesto como consecuencia de la adscripción del equipo profesional a una Sociedad Anónima Deportiva de nueva creación, siempre que se ajuste plenamente a las normas previstas en la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, y en los Reales Decretos 1084/1991, de 5 de julio, y 1251/1999, de 16 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas.

2. La Sociedad Anónima Deportiva calculará, a efectos fiscales, los incrementos y las disminuciones de patrimonio, así como las amortizaciones correspondientes a los bienes y derechos objeto de la adscripción, sobre los mismos valores y en las mismas condiciones que hubieran resultado aplicables al club deportivo que adscriba el equipo profesional.

3. La Sociedad Anónima Deportiva se subrogará en los derechos, obligaciones y responsabilidades de naturaleza tributaria de los que era titular el club deportivo que adscribió el equipo profesional por razón de los activos y pasivos adscritos y asumirá el cumplimiento de las cargas y requisitos necesarios para continuar en el disfrute de los beneficios fiscales o consolidar los gozados por el club deportivo que adscribió el equipo profesional.

En ningún caso se entenderá transmitido el derecho a la compensación de pérdidas.”

Lo primero que hemos de advertir es que no estamos, en nuestra opinión, ante un régimen tributario especial de las entidades deportivas, como parece dar a entender la Ley. Más que nada se trata de una especialidad, por supuesto importante, para una operación concreta realizada por un tipo también concreto de entidad deportiva: una sociedad anónima deportiva de nueva creación a la que se adscribe un equipo profesional. Recuérdese que la Ley 10/1990 exige esta forma societaria a los clubes o sus equipos profesionales que participen en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal.

Pues bien, la especialidad que recoge el artículo 129 no es otra cosa que un beneficio fiscal en forma de tributación diferida según MARTÍN MOLINA²⁵, consistente en la no integración en la base imponible del impuesto de las plusvalías que puedan salir a relucir en esa operación de adscripción de un equipo profesional a una naciente sociedad anónima deportiva, que ha cumplir las disposiciones de la Ley estatal del Deporte y su normativa de desarrollo en este punto (Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio).

Al no someterse a gravamen esa ganancia patrimonial, la nueva sociedad ocupa el mismo lugar a efectos fiscales que el club deportivo que adscriba el equipo profesional, de modo que calculará los incrementos y las disminuciones de patrimonio y las amortizaciones correspondientes a los bienes adscritos sobre los mismos valores y en idénticas condiciones que aquél. En esta línea de continuidad, se producirá también una

25. MARTÍN MOLINA, P. B., “El régimen fiscal de las sociedades anónimas deportivas y entidades deportivas”, *Técnica Contable*, núm. 691, 2006, pág. 45.

subrogación de la sociedad en los derechos, obligaciones y responsabilidades de naturaleza tributaria del club cedente por razón de los activos y pasivos adscritos, así como una asunción del cumplimiento de las cargas y requisitos necesarios para continuar en el disfrute de los beneficios fiscales o consolidar los gozados por el club deportivo.

3. Entidades deportivas sujetas al régimen general del impuesto sobre sociedades

Por exclusión, las entidades deportivas que no reúnan las condiciones para encuadrarse en alguno de los regímenes tributarios especiales precedentes quedarán sujetas al régimen general del Impuesto sobre Sociedades, sin ningún tratamiento específico con relación a otros sujetos pasivos.

En condiciones normales la base imponible, *“constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores”*, se calculará *“corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”* (artículo 10, apartados 1 y 3). Esas correcciones a que alude el precepto son los denominados ajustes extracontables, que responden a disparidades de criterio entre la normativa tributaria y la contable en cuanto a la calificación, valoración o imputación de determinadas partidas de ingresos o gastos.

Como consecuencia de la reforma tributaria ultimada a finales de 2006 se va a producir una reducción sucesiva en dos años del tipo general de gravamen del 35 al 30 por 100. El calendario viene marcado para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007 por la nueva disposición adicional octava del Texto Refundido, introducida por la Ley 35/2006:

PERÍODOS IMPOSITIVOS	TIPO DE GRAVAMEN
Iniciados a partir de 1 de enero de 2007	32,5 por 100
Iniciados a partir de 1 de enero de 2008	30 por 100

VI. CONCLUSIONES

Primera.– Modos de tributación de las entidades deportivas en el Impuesto sobre Sociedades.

Las entidades deportivas pueden quedar sujetas al Impuesto sobre Sociedades bajo seis sistemas diferentes:

- 1º) Exención plena del Impuesto
- 2º) Régimen de la Ley 49/2002 sobre régimen fiscal de entidades no lucrativas
- 3º) Exención parcial del Impuesto
- 4º) Régimen especial de las entidades de reducida dimensión
- 5º) Régimen especial de las entidades deportivas
- 6º) Régimen general del Impuesto sobre Sociedades

Segunda.– Régimen de la exención plena

Las entidades deportivas que pueden acogerse a este sistema son los agentes públicos del deporte, como el Consejo Superior de Deporte o el Consejo Andaluz del Deporte, y se caracteriza por la exoneración total del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

Tercera.– Régimen de la Ley 49/2002

Bajo esta segunda modalidad quedan las entidades deportivas no lucrativas definidas por la propia Ley 49/2002 que cumplan además las condiciones exigidas por el artículo 3 de esa misma Ley. Las notas básicas de este régimen de tributación son, por una parte, la exención de importantes fuentes de renta y, por otra, la existencia de un tipo de gravamen (10 por 100) muy por debajo del general.

Cuarta.– Régimen de exención parcial

Las entidades deportivas que, siendo entidades no lucrativas, no puedan aplicar el régimen especial contemplado en la Ley 49/2002 por incumplir los requisitos del artículo 3, quedan parcialmente exentas del Impuesto. Las dos características esenciales del régimen son las exenciones que afectan a determinadas rentas y el tipo de gravamen inferior al que quedan sometidas (25 por 100) frente al general aplicable a una sociedad.

Quinta.– Régimen especial de las entidades de reducida dimensión

Las entidades deportivas, como cualquier otra sociedad, podrán aplicar este régimen de las entidades de reducida dimensión cuando cumplan lo previsto en el Texto Refundido del IS al respecto; esto es, que el importe neto de su cifra de negocios sea inferior a 8 millones de euros. Las principales ventajas que ofrece este régimen son la existencia de reglas especiales de amortización y la aplicación de un tipo de gravamen menor al general para los primeros 120.202,41 euros de base imponible.

Sexta.– Régimen especial de las entidades deportivas

Este régimen sólo se aplica en el caso de que un equipo profesional se adscriba a una sociedad anónima deportiva de nueva creación. El beneficio que se recoge es la no integración en la base imponible del impuesto de las plusvalías que puedan generarse en esa operación de adscripción.

Séptima.– Régimen general del Impuesto sobre Sociedades

Este régimen se aplicará cuando la entidad deportiva no pueda acogerse ninguno de los anteriores, quedando sujeta al Impuesto sobre Sociedades por las normas generales reguladoras de este tributo.

PARTE TERCERA

MECENAZGO Y DEPORTE

CAPÍTULO UNDÉCIMO

**LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO
EN EL DEPORTE**

I. INTRODUCCIÓN

El artículo 43.3 de la Constitución Española, al regular los principios rectores de la política social y económica, señala, como ya se analizó en el capítulo primero de este estudio:

“Los poderes públicos fomentarán (...) el deporte”

Por su parte, el artículo 72 del nuevo Estatuto de Autonomía para Andalucía dispone:

“1. Corresponde a la Comunidad Autónoma la competencia exclusiva en materia de deportes (...), que incluye (...) el fomento de estas actividades, así como la declaración de utilidad pública de entidades deportivas.”

Una de las formas más visibles de cumplir ese mandato de fomentar las actividades deportivas es mediante la definición de incentivos fiscales que hagan atractiva la inversión privada en ese campo de interés general. De ahí las medidas de protección que se han introducido en pos de esta finalidad, ya que, como bien observa VILLAREJO GALANDE:

“El deporte, en cualquiera de sus categorías y niveles, necesita de mayores medios económicos. El extraordinario desarrollo del fenómeno deportivo y, paralelamente, de su importancia social, ha motivado el aumento exponencial de sus necesidades de financiación, que no sólo afecta al deporte profesionalizado o de alta competición (...).”

A la luz de esa realidad, la citada autora deja constancia de que la Administración:

“(...) ha venido utilizando como política de fomento, casi de forma exclusiva, la técnica de la subvención (...)

La insuficiencia de los fondos públicos para financiar el complejo entramado deportivo obliga a los Poderes públicos a buscar otras fórmulas complementarias de fomento del deporte con un doble objetivo. Por una parte, debe facilitarse que el sector privado contribuya al sostenimiento económico del deporte; y, por otra, debe procurarse que el patrocinio privado no se centre únicamente en determinadas modalidades deportivas y deje desprotegidas a otras.

Introducción

Para alcanzar tales objetivos, la Administración dispone de un instrumento infrautilizado en nuestro país durante mucho tiempo: el incentivo fiscal.”¹

El propio Informe del Ministerio de Educación y Cultura, *El Deporte Español ante el Siglo XXI*, reconoce:

“La conjunción de ingresos públicos y privados es la única forma que permite crecer y extender la actividad deportiva. Para que dicha coordinación se haga, la configuración que se dé al régimen fiscal de las aportaciones resulta esencial y determinante.”²

Debemos aclarar que no hablamos de los beneficios fiscales de los deportistas, objeto de capítulos precedentes, sino de las entidades que organizan, promueven, protagonizan o participan en el mundo del deporte haciendo llegar recursos económicos; hablamos de incentivos que pretenden atraer dinero privado hacia el deporte.

Tampoco vamos a analizar los regímenes fiscales previstos para las entidades vinculadas al deporte ya expuestos en el capítulo décimo, sino sólo el de los beneficios fiscales por allegar fondos a dichas entidades.

En términos amplios, la regulación básica la encontramos en el Título III de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, Ley 49/2002), que lleva por rúbrica “*Incentivos fiscales al mecenazgo*”, desarrollada en los Capítulos II y III del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, que aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Lógicamente, hay preceptos en otras normas legales y reglamentarias que también traeremos a colación por su indudable relevancia en el tratamiento de la cuestión.

De ese Título III de la Ley 49/2002 se extrae que el mecenazgo en general, y en el mundo del deporte en particular, puede llevarse a cabo fundamentalmente a través de cuatro mecanismos diferentes:

1. Donativos, donaciones y aportaciones
2. Convenios de colaboración empresarial
3. Gastos en actividades de interés general
4. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público

1. VILLAREJO GALANDE, H., “La financiación de actividades deportivas”, en AAVV (Coord. J. Espartero Casado), *Introducción al Derecho del Deporte*, Dykinson, Madrid, 2004, págs. 405-406.
2. Consejo Superior de Deportes, *El Deporte Español ante el Siglo XXI*, Ministerio de Educación y Cultura, Madrid, Febrero 2000, pág. 79.



A continuación vamos a estudiar los incentivos fiscales reconocidos a cada una de estas figuras.

Antes, y para tratar de obtener una visión lo más completa posible en aras a poder emitir un juicio de valor sobre la situación existente en España con relación a esta cuestión, tenemos que dar una breve pincelada sobre cómo se encuentra el asunto en otros Estados. Para ello vamos a servirnos del citado Informe elaborado en el seno del Ministerio de Educación y Cultura sobre el Deporte, que analiza la legislación de Alemania, Bélgica, Estados Unidos, Francia, Italia y Reino Unido. Dicho Informe expone:

“Del examen realizado interesa destacar las siguientes conclusiones comunes a estos países.

Las únicas entidades que dan derecho a desgravación por las aportaciones recibidas son entidades deportivas de carácter aficionado, no teniendo derecho a desgravación las sociedades deportivas de carácter profesional o que patrocinan este tipo de actividades.

Los beneficios fiscales se conceden, según se desprende de la documentación recibida, por aportaciones de cantidades, sin que la realización de prestaciones o servicios gratuitos dé derecho a desgravación en ninguno de los países consultados.”³

No obstante debemos relativizar la trascendencia de esas palabras, que son idénticas a las ya contenidas en el *Informe de la Comisión constituida para el estudio de la fiscalidad del deporte* del año 1998. Ambos estudios se elaboraron hace casi 10 años, tiempo más que suficiente para que la situación tomada en consideración en los Estados citados haya experimentado alteraciones al respecto⁴.

3. “El Deporte Español...”, *op. cit.*, pág. 82.

4. Informe de la Comisión constituida para el estudio de la fiscalidad del deporte, junio 1998, pág. 56.

II. DONATIVOS, DONACIONES Y APORTACIONES

Los únicos incentivos fiscales directamente vinculados con donativos destinados a una actividad deportiva aparecen dentro de la Ley 49/2002 y del Real Decreto Legislativo 4/2002, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Texto Refundido del IS en adelante).

El primer cuerpo normativo citado prevé dos medidas diferentes:

- Una deducción en la cuota íntegra del impuesto personal de quien realice un donativo a favor de las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- La exención de las rentas positivas o ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en el transmitente con ocasión de una donación a favor de las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

Por su parte, el Texto Refundido del IS permite a las sociedades anónimas deportivas deducir, bajo el cumplimiento de unas condiciones, las cantidades satisfechas en concepto de donación a las federaciones deportivas españolas, territoriales de ámbito autonómico y los clubes deportivos.

No hay más beneficios individualmente reconocidos por el hecho de efectuar un donativo en favor de una entidad vinculada con el deporte.

No obstante, eso no significa que no existan otras medidas que, si bien no están pensadas de forma inmediata para incentivar el deporte, si son aplicables en cuanto el deporte sea considerado como una actividad cultural, en cuyo caso existirán algunas deducciones autonómicas propias aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF en adelante). También cuando el destinatario del donativo, el receptor, sea alguna otra entidad sin ánimo lucrativo de las previstas en la Ley 49/2002 al margen de enunciadas antes (por ejemplo, una fundación deportiva como la Fundación Andalucía Olímpica o una asociación deportiva declarada de utilidad pública) adquiri-

rán vigencia otras medidas previstas por el propio texto legal, así como la deducción en la cuota íntegra prevista en la legislación estatal del IRPF.

A excepción del Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, a la hora de afrontar el estudio de los incentivos fiscales existentes por el hecho de efectuar un donativo a favor de alguna entidad vinculada con el mundo del deporte, la naturaleza del sujeto que efectúa el donativo es un elemento básico. Según sea una persona física o jurídica, residente o no residente en territorio español, la incidencia deberá observarse en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (IS) o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR). Las entidades sin personalidad jurídica no presentan reglas especiales; basta con aplicar las normas del régimen de atribución de rentas para analizar quién está detrás, si una persona física o jurídica, residente o no, y acudir a las normas del Impuesto correspondiente.

IMPUESTO	MEDIDA	SUJETO BENEFICIARIO
IRPF	1. Deducciones de la cuota íntegra estatal y autonómica	Donante
	2. Exención de la ganancia patrimonial que genere la donación	Donante
IS	1. Deducciones de la cuota íntegra	Donante
	2. Exención de la ganancia patrimonial que genere la donación	Donante
IRNR	1. Deducciones de la cuota íntegra	Donante
	2. Exención de la ganancia patrimonial que genere la donación	Donante
IIVTNU	Exención del incremento que se pueda manifestar con ocasión de la donación	Donatario

Analicemos las reglas vigentes en función del tributo que puede verse afectado.

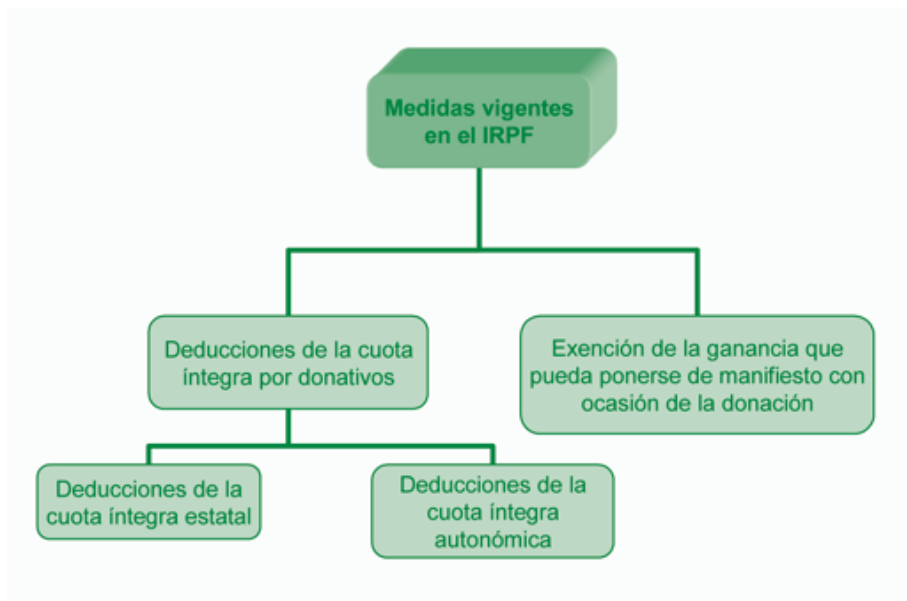
Sin embargo, no debemos perder de vista que, como dejó constancia en el año 2000 el Informe del Consejo Superior de Deporte sobre *El Deporte Español ante el Siglo XXI*, estas medidas no han hecho aumentar el flujo de aportaciones privadas:

“El régimen tributario aplicable a las aportaciones realizadas a entidades sin fines lucrativos no ha tenido en la práctica los efectos previstos, cuando menos en el ámbito de las Federaciones deportivas, en las que no se han registrado prácticamente aportaciones procedentes de personas físicas, mientras que las aportaciones de personas jurídicas han sido muy limitadas.”⁵

5. “El Deporte Español...”, *op. cit.*, pág. 83. Según este Informe, las Federaciones deportivas “no han registrado prácticamente aportaciones procedentes de personas físicas: sólo 6 millones de pesetas donados a la Federación de Aeronáutica y, solamente, se han percibido 126 millones procedentes de personas jurídicas, las cuales además se concentran, en su 50%, en la Federación de Golf y el resto de distribuye

1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En el IRPF existen, con carácter general, dos tipos de medidas que incentivan la realización de donativos en favor de determinadas entidades: la primera, las deducciones de la cuota íntegra del donante, tanto de la parte estatal como de la autonómica; y la otra, la exención de la eventual ganancia patrimonial procedente del incremento que se manifieste con motivo de la donación en ese mismo sujeto.



Veámoslas de forma independiente.

A. Deducción de la cuota íntegra estatal

La regulación esencial se encuentra en los artículos 67, 68.3 y 69.1 de 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 el Patrimonio (Ley 35/2006 o Ley del IRPF, en adelante):

Artículo 67: “Cuota líquida estatal

1. La cuota líquida estatal del Impuesto será el resultado de disminuir la cuota íntegra estatal en la suma de:

a) (...)

entre 6 Federaciones más, de total de las 57 existentes” (pág. 82). Advertimos que son datos del año 1998, al ser una transcripción del “Informe de la Comisión constituida...” (op. cit., pág. 57) y que han pasado casi diez años en los que se ha producido un cambio importante: la derogación de la Ley 30/1994 y la aprobación de la Ley 49/2002.

b) El 67 por ciento del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4, 5 y 6 del artículo 68 de esta Ley.

2. El resultado de las operaciones a que se refiere el apartado anterior no podrá ser negativo.”

Artículo 68.3: “Deducciones por donativos.

Los contribuyentes podrán aplicar, en este concepto:

a) Las deducciones previstas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

b) El 10 por ciento de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente, así como las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en el párrafo anterior.”

Artículo 69.1: “La base de las deducciones a que se refieren los apartados 3 y 5 del artículo 68 de esta Ley, no podrá exceder para cada una de ellas del 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente.”

De lo anterior se desprenden tres datos esenciales:

- La Ley del IRPF prevé dos sistemas diferentes, según que sean o no aplicables las normas propias contenidas en la Ley 49/2002.
- El importe de la deducción que puede destinarse a reducir la cuota íntegra estatal será del 67 por 100 del valor total de la cuantificación de la deducción. El 33 por 100 restante, como luego veremos, se destinará a rebajar la cuota íntegra autonómica.
- Hay un límite máximo a la base de la deducción, que no debe confundirse con la limitación consignada en el artículo 67.2 de esta misma Ley respecto al importe de la deducción. La Ley IRPF contiene dos límites distintos: uno a la base de la deducción en el artículo 69.1, y otro a la cuantía de la deducción, en el artículo 67.2.



a) Régimen de la Ley 49/2002

a.1. Ideas preliminares: el receptor y el contenido del donativo

El artículo 16.a) de la Ley 49/2002 exige, para que adquiera vigencia el régimen especial contenido en este texto normativo, que el receptor del donativo sea alguno de los entes recogidos en el artículo 2 de este cuerpo legislativo y que cumpla con los requisitos señalados a continuación en el artículo 3. Ya transcribimos ambos preceptos en el capítulo décimo, al analizar el régimen tributario de las entidades deportivas a efectos del Impuesto sobre Sociedades, motivo por el que, para evitar reiteraciones innecesarias, nos remitimos al mismo.

De este modo hay una serie de entidades beneficiarias de los donativos calificadas como sin ánimo lucrativo, entre las que se encuadran de modo expreso algunas relacionadas con el deporte, pero entre las que tienen cabida otras muchas vinculadas con la actividad deportiva. Si bien estas últimas no son nominadas singularmente, sí deben incluirse en la medida en que puedan incardinarse en el resto de figuras jurídicas, de modo especial por ser una fundación o asociación. Para evitar duplicidades en el trabajo, nos remitimos en este extremo al capítulo segundo, donde se trató este aspecto.

El donativo, por otra parte, no sólo puede consistir en dinero sino que, como reconoce el artículo 17 de la Ley 49/2002, puede ser variado:

“Artículo 17. Donativos, donaciones y aportaciones deducibles.

1. Darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior:

a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.

b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.⁶

c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.

d) Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

6. Para VALLS LLORET, J. D., “las cuotas de los socios de los clubs, en atención a la anterior clasificación, podrían incluirse dentro del apartado b) anterior, siendo en cambio muy discutible la posibilidad de incluir en él las cantidades resultantes por el pago de los abonos anuales por posibles entradas o por la obtención de asientos con carácter fijo temporal para ver competiciones, como podría darse en el caso de los clubs de fútbol, de baloncesto, balonmano u otros con actividades sociales federadas y con equipos que jueguen ligas de cierta entidad o interés” (“Efectos jurídicos y económicos de la declaración de utilidad pública de un club deportivo”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm.15, 2005, pág. 22.

e) Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.

2. En el caso de revocación de la donación por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.

Lo establecido en el párrafo anterior se aplicará en los supuestos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 23 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.”

a.2. Régimen de la deducción en la cuota íntegra en la Ley 49/2002

Los artículos 18 y 19 de la Ley 49/2002 recogen las especialidades en la determinación del montante de la deducción:

“Artículo 18. Base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones.

1. La base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo 16 será:

a) En los donativos dinerarios, su importe.

b) En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

c) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

d) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.

e) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

f) En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español a que se refieren los párrafos d) y e) del apartado 1 del artículo 17 de esta Ley, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.

2. El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.”

“Artículo 19. Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el 25 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18.

2. La base de esta deducción se computará a efectos del límite previsto en el artículo 56, apartado 1, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.”

A tenor de esos preceptos, la cuantificación del importe total de la deducción se obtiene aplicando sobre la base de la misma el porcentaje fijado en la norma. Los artículos 18 y 19 de la Ley 49/2002 sientan perfectamente los criterios para fijar la base de la deducción en función del objeto donado y el porcentaje aplicable (25 por 100)⁷, de tal forma que la cuantificación del importe total de la donación no es complicada; bastará seguir esas directrices.

Junto a esta idea debemos traer a colación otra que ya apuntamos con anterioridad y que venía consignada en el artículo 67.2 de la Ley del IRPF: hay un límite máximo al importe que puede ser deducido de la cuota íntegra estatal consistente en su propia cuantía, ya que la cuota líquida estatal nunca puede resultar negativa.

b) Régimen de la Ley del IRPF

El artículo 68.3.b) de la Ley del IRPF contempla un régimen alternativo para aquellos casos en que no sea posible aplicar el previsto en la Ley 49/2002, porque la entidad perceptora no sea alguna de las relacionadas en el artículo 2 o no reúna los requisitos del artículo 3 de esta norma, aunque sí cumpla los reclamados por el propio artículo de la Ley del IRPF: que sea una fundación que esté legalmente reconocida y rinda cuentas al órgano de protectorado correspondiente o sea una asociación que haya sido declarada de utilidad pública. La Ley no exige que la entidad receptora del donativo tenga una actividad determinada, ni excluye tampoco ninguna actividad para gozar de este incentivo; por este motivo, la única condición para que una persona física residente en territorio español pueda practicarse la deducción prevista en la Ley del IRPF es que el beneficiario sea una fundación legalmente reconocida que rinda cuentas o una asociación declarada de utilidad pública, cualquiera que sea su actividad.

El sistema de la Ley 35/2006 es muy similar al recogido por la Ley 49/2002, con dos diferencias:

7. El “Informe de la Comisión constituida...” deja constancia de la propuesta elaborada por el Consejo Superior de Deportes respecto a la elevación al 35 por 100 de la deducción en cuota (*op. cit.*, págs. 50 y 60-61)

- El porcentaje de deducción aplicable es de un 10 por 100. Insistimos en que el importe de la deducción debe prorratearse entre la parte estatal y la parte autonómica de la cuota, aplicándose un 67 por 100 a la primera y un 33 por 100 a la segunda.
- Dada la literalidad del precepto, “*cantidades donadas*”, podría interpretarse que el objeto que puede ser donado es sólo dinero en efectivo⁸. Aunque cabe también interpretar como tales el valor de los bienes y derechos objeto de donación.

B. Deducciones de la cuota íntegra autonómica

a) Régimen general

Según dispone el artículo 77 de la Ley del IRPF:

“1. La cuota líquida autonómica será el resultado de disminuir la cuota íntegra autonómica en la suma de:

a) (...)

b) El 33 por ciento del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4, 5 y 6 del artículo 68 de esta Ley, con los límites y requisitos de situación patrimonial previstos en sus artículos 69 y 70.

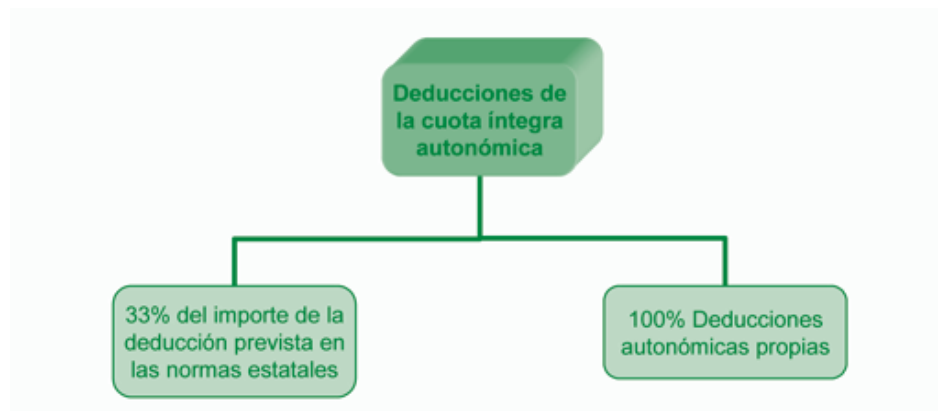
c) El importe de las deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

2. El resultado de las operaciones a que se refiere el apartado anterior no podrá ser negativo.”

De este precepto se desprende que puede haber dos tipos de deducciones de la cuota íntegra autonómica relacionadas con nuestro tema:

- La prevista en la propia Ley estatal. Recordamos que esta medida no está directamente vinculada con el hecho de que el perceptor sea una entidad relacionada con la actividad deportiva, sino que tiene un contenido mucho más amplio que tiende a incentivar en términos generales los donativos en favor de fundaciones, asociaciones y otras entidades.
- Las aprobadas por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de la capacidad normativa reconocida en la Ley 21/2001.

8. CARBAJO VASCO, D., “Los incentivos fiscales al mecenazgo tras la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”, *Impuestos*, tomo I, 2003, pág. 373; CASANELLAS CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, Marcial Pons, Madrid, 2003, pág. 180.



Entre ambos tipos hay una diferencia esencial. Por cuanto hace a la primera, recordemos que el importe de la deducción total a practicar por el contribuyente, hubiera sido fijada dicha cuantía a través de las normas de la Ley 49/2002 o mediante la aplicación de las reglas de la Ley del IRPF, debía ser prorrateado entre la parte estatal y la autonómica, de forma que un 67 por 100 se destinaba a calcular la cuota líquida estatal y el 33 por 100 restante la parte autonómica. Mientras, las deducciones autonómicas propias se aplican en su totalidad (100 por cien) a reducir la cuota íntegra autonómica.

b) Deducciones autonómicas

Ya en el año 1998, un trabajo designado como *Informe para una política autonómica de apoyo al deporte* decía:

“En principio, cabría afirmar que la fiscalidad no es un campo abonado para que las CCAA traten de fomentar las iniciativas privadas de ayuda al deporte, dado el escaso margen de maniobra del que disponen. No obstante, el ordenamiento tributario ofrece algunas posibilidades cuyo desarrollo normativo por parte de los Parlamentos autonómicos pudiera ir encaminado a conseguir estos objetivos.”

El mencionado Informe, tras estudiar las posibilidades existentes para incentivar las ayudas privadas al deporte en el ámbito de la imposición directa e indirecta, concluye:

“Parece claro, por tanto, que aquí existe una vía abierta para que las CCAA puedan incentivar la realización de ayudas o donativos a favor de asociaciones deportivas, creando deducciones a favor de los sujetos pasivos del IRPF, residentes en su territorio, que destinen parte de su renta a estas actividades de fomento (...).

No obstante, mientras el Estado, que es el que realmente tiene la capacidad plena para actuar en este terreno, no se decide a dar un impulso definitivo al fomento del deporte, no estaría de más que alguna CCAA se aventure, dentro de sus posibilidades, a iniciar acciones de este tipo.”⁹

9. GARCÍA GÓMEZ, A., PALÀ LAGUNA, R., TEJEDOR BIELSA, J, y VALLEJO DACOSTA, R., “Informe para una política autonómica de apoyo al deporte”, *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 10, 1998, págs. 299, 301 y 303.

En este camino ha comenzado a andar CANTABRIA, que tiene una deducción propia directamente vinculada a donativos en favor del deporte. El artículo 1 de la Ley de Cantabria 5/2006, de 25 de mayo, de Medidas Urgentes de Carácter Fiscal, modifica la Ley de Cantabria 6/2005, de 26 de diciembre, de Medidas Administrativas y Fiscales para la Comunidad Autónoma de Cantabria para el año 2006, disponiendo:

“Uno. El artículo 11.Uno.4 de la Ley de Cantabria 6/2005, de 26 de diciembre, de Medidas Administrativas y Fiscales para la Comunidad Autónoma de Cantabria para el año 2006, queda redactado como sigue:

«4. Por donativos a fundaciones.

Los contribuyentes podrán deducir el 15 por 100 de las cantidades donadas a fundaciones domiciliadas en la Comunidad Autónoma de Cantabria que cumplan con los requisitos de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre (RCL 2002, 3042 y RCL 2003, 1065), de Fundaciones que persigan fines culturales, asistenciales, deportivos o sanitarios o cualesquiera otros de naturaleza análoga a éstos. En todo caso, será preciso que estas fundaciones se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones, rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y que éste haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones.

La suma de la base de esta deducción y la base de las deducciones a las que se refieren los apartados 3 y 5 del artículo 69 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 622), no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente.»

Por su parte, tanto CASTILLA Y LEÓN como la COMUNIDAD DE MADRID han establecido una deducción por donativos a fundaciones que persigan fines culturales, asistenciales o sanitarios, en los dos casos cifrada en el 15 por 100 de la cuantía donada, fijando un límite máximo en relación a la base liquidable del contribuyente. En la medida en que el deporte sea considerado como una actividad cultural adquirirán vigencia esas deducciones autonómicas¹⁰:

Artículo 11 del Decreto Legislativo 1/2006, de 25 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos cedidos por el Estado:

“Deducciones por cantidades donadas a fundaciones de Castilla y León y para la recuperación del patrimonio histórico, cultural y natural. El contribuyente podrá deducirse el 15 por 100 de las cantidades donadas con las siguientes finalidades: (...) c) Cuentas donadas a Fundaciones inscritas en el Registro de Fundaciones de Castilla y León, siempre que por razón de sus fines estén clasificadas como culturales, asistenciales o ecológicas.”

10. El propio *Plan General del Deporte de Andalucía*, aprobado por Acuerdo de 27 de enero de 2004 y publicado en el BOJA de 1 de abril de 2004, comienza afirmando: “El deporte es cultura porque es un producto social (...) Se puede afirmar que, alcanzada una determinada madurez intelectual, el deporte es una proyección cultural permanente presente en la sociedad”.

Artículo 1 de la Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad de Madrid:

“Deducciones sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Seis. Por donativos a fundaciones. Los contribuyentes podrán deducir el 15 por 100 de las cantidades donadas a fundaciones que cumplan con los requisitos de la Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, y persigan fines culturales, asistenciales o sanitarios o cualesquiera otros de naturaleza análoga a éstos. En todo caso, será preciso que estas fundaciones se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y que éste haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones (...) A efectos de la aplicación de la deducción contenida en el apartado seis anterior, la suma de la base de la misma y la base de las deducciones a las que se refieren los apartados 3 y 5 del artículo 69 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente.”

No podemos cerrar este apartado sin destacar que el legislador estatal, en el apartado 2 del artículo 77, vuelve a introducir una limitación similar a la del artículo 67.2, en el sentido de que la suma del importe de las deducciones aplicadas sobre la cuota íntegra autonómica nunca puede generar una cuota líquida autonómica negativa.

C. Deducciones de la cuota íntegra en los territorios históricos

Según el artículo 4.2 de la Ley 35/2006, estamos ante un tributo concertado o foral de normativa autónoma en los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra; de ahí que apliquen sus propias normas y no la ley estatal:

“Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.”

Además, la Ley 49/2002, en su artículo 1.3, salva expresamente de su campo de acción estos territorios:

“Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra (...)”

Esto significa que tienen sus propias normas reguladoras del impuesto. Indaguemos que preceptúan al respecto.

a) Deducciones de la cuota íntegra en Navarra

El artículo 62.4 de la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contempla la deducción en la cuota íntegra por donativos:

“4. Deducciones por donaciones. Las previstas en la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del Régimen Tributario de las Fundaciones y de las Actividades de Patrocinio.”

Hay pues una remisión a la Ley Foral 10/1996, cuyo Capítulo I del Título II, dedicado al régimen tributario de las donaciones efectuadas a fundaciones y de otras actuaciones de colaboración en actividades de interés general, se refiere en la Sección 1ª a las donaciones efectuadas por sujetos pasivos del IRPF:

“Artículo 33. Deducciones por donaciones.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota del Impuesto el 20 por 100 de las donaciones que a continuación se indican, tanto si se efectúan en concepto de dotación inicial como si se realizan en un momento posterior:

- 1. Cantidades donadas para la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de sus fines.*
- 2. (...)*
- 3. (...)*
- 4. Donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de las actividades que efectúan en cumplimiento de los fines de ésta.*
- 5. (...)*

“Artículo 34. Base de las deducciones de cuota.

- 1. (...)*
- 2. En el supuesto previsto en el número 4 del artículo anterior la base de la deducción será el valor de adquisición del bien determinado conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Si el bien donado hubiese sido elaborado o producido por el donante se atenderá al coste de producción debidamente acreditado, que no podrá ser superior al valor de mercado.”*

“Artículo 35. Límite de las deducciones

La base de las deducciones se computará a efectos del límite a que se refiere el artículo 76.1 de la Ley Foral 6/1992, de 14 de mayo, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”

Dos conclusiones pueden extraerse a la luz de las normas anteriores:

- En Navarra sólo existe un régimen para calcular la cuantía de la deducción, el previsto en la Ley Foral reguladora del régimen tributario de las fundaciones; no hay en la Ley Foral del IRPF un sistema supletorio.
- La cuantificación del importe de la deducción es similar al sistema de la Ley del IRPF estatal, siendo el resultado de aplicar sobre la base de deducción un tipo de deducción. Sin embargo, hay notables diferencias tanto en la determinación de

la base de deducción como en el tipo; la base de deducción, al igual que prevé la Ley del IRPF estatal, cuenta con un límite máximo recogido en el artículo 64, aunque es muy superior, al no poder exceder del 20 por 100 de la base liquidable del sujeto pasivo, frente al 10 por 100 de la Ley estatal. Y en cuanto al tipo, es de un 20 por 100, diez puntos por encima del contemplado en la Ley 35/2006, aunque cinco por debajo del recogido en la Ley 49/2002.

b) Deducciones de la cuota íntegra en los Territorios Históricos del País Vasco

Como ya es sabido, la competencia normativa no radica en la Comunidad Autónoma Vasca, sino en las Diputaciones Forales que la conforman. De ahí que existan tres normas del IRPF en el ámbito autonómico vasco: en *ÁLAVA*, la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; en *GUIPÚZCOA*, la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y en *VIZCAYA*, la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No obstante, los textos reguladores del IRPF de *GUIPÚZCOA* y *VIZCAYA* pueden estudiarse de forma conjunta ya que comparten la misma literalidad. No así el texto de *ÁLAVA*, que difiere en la letra y, lo que es más importante, en el fondo.

Veamos los dos primeros textos. Son, en los dos casos, los artículos 93 de la correspondiente Norma Foral los que regulan la cuestión:

“Artículo 93. Deducciones por actividades de mecenazgo.

Los contribuyentes podrán aplicar las deducciones previstas para este Impuesto en las Normas Forales reguladoras del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

La base de las deducciones a que se refiere este artículo no podrá exceder del 30 por 100 de la base liquidable de este Impuesto.”

Al igual que en *NAVARRA*, estamos ante una remisión directa a la normativa de las organizaciones no lucrativas. Dicha regulación se encuentra en *GUIPÚZCOA*, en la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y en *VIZCAYA*, en la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Tal proceder por parte de estos dos textos forales vascos del IRPF implica una primera separación del sistema estatal; mientras la Ley del IRPF permitía la coexistencia de dos regímenes (el de la Ley 49/2002 y el de la propia Ley del IRPF), las normas forales de *GUIPÚZCOA* y *VIZCAYA* sólo contemplan un método para cuantificar la deducción, el de las normas sobre entidades no lucrativas. De aquí extraemos una consecuencia muy importante; en estos territorios la naturaleza del donatario es esencial para poder reconocer algún incentivo al donante; si el receptor no cumple los requisitos de las leyes forales sobre entidades sin fines lucrativos, el donante no podrá aplicar una deducción por la donación efectuada.

Volviendo a los dos cuerpos normativos forales de GUIPÚZCOA y VIZCAYA sobre régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, son los respectivos Capítulos II de los Títulos II, “Régimen fiscal de las donaciones y aportaciones”, los que regulan el tema:

“Artículo 19. Donativos, donaciones y aportaciones deducibles.

1. Darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones, aportaciones irrevocables, puros y simples, y las prestaciones gratuitas de servicios realizadas a favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior:

a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.

b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.

c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.

d) (...)

e) (...)

f) Las prestaciones gratuitas de servicios realizadas por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes que actúen con establecimiento permanente en el ejercicio de su actividad, a los exclusivos efectos de lo dispuesto en los artículos 22 y 23.2 de esta Norma Foral.

2. En el caso de revocación de la donación por algunos de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.

Lo establecido en el párrafo anterior se aplicará en los supuestos de separación voluntaria del socio cuando éste perciba una participación patrimonial en razón a aportaciones distintas de las cuotas ordinarias de pertenencia a la misma.”

“Artículo 20. Base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones.

1. La base de las deducciones por donativos, donaciones, aportaciones y prestaciones gratuitas de servicios realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo 18 será:

a) En los donativos dinerarios, su importe.

b) En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

c) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

d) *En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.*

e) *En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

f) (...)

g) (...)

h) *En las prestaciones gratuitas de servicios, el coste de la prestación de los servicios, incluida en su caso, la amortización de los bienes cedidos.*

2. El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.”

La literalidad de estas normas vascas es muy semejante a la contenida en la Ley estatal 49/2002 en dos aspectos: los bienes y derechos que pueden ser objeto de donación y la determinación de la base de deducción.

Sin embargo, la norma que incide sobre la cuantificación de la deducción es distinta. Las citadas normas forales, en ambos casos en sus respectivos artículos 21, disponen:

“Artículo 21. Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el 30 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 20 de esta Norma Foral, salvo lo dispuesto en la letra h) del mencionado artículo.

2. La base de esta deducción no podrá exceder del 30 por 100 de la base imponible minorada en las reducciones contempladas en los artículos 61 y 62 de la Norma Foral (...) del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Igualmente será aplicable lo dispuesto en el artículo 87 de la citada Norma Foral (...), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”

Hay una clara separación de los criterios contenidos en la normativa estatal, no en cuanto a la fórmula de cuantificación del importe de la deducción, que sigue siendo el resultado de aplicar sobre la base de deducción el tipo fijado en la norma, sino con relación a dos extremos: el límite a la base de deducción, del 30 por 100 de la base imponible minorada en las reducciones de los artículos 61 y 62; y el tipo de gravamen, cinco puntos por encima del establecido en la Ley 49/2002 y veinte puntos superior al previsto en la Ley del IRPF.

El nuevo texto regulador del IRPF en ÁLAVA se separa del régimen anterior, que era muy similar al vigente en GUIPÚZCOA y VIZCAYA. La nueva Norma Foral alavesa 3/2007 dispone:

“Artículo 93. Deducciones por donativos.

1. Los contribuyentes podrán aplicar las deducciones previstas para este Impuesto en las Normas Forales reguladoras del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Igualmente podrán deducir el 10 por 100 de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en el párrafo anterior.

2. La base de las deducciones a que se refiere este artículo no podrá exceder del 30 por 100 de la base liquidable de este impuesto.”

ÁLAVA, por lo tanto, a diferencia de lo que hemos visto que ocurre en GUIPÚZCOA y VIZCAYA, sigue el sistema estatal y prevé dos regímenes: el regulado en la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo y, para el caso de que éste no sea aplicable, uno subsidiario en la propia Norma Foral del IRPF. El régimen previsto en la Norma Foral 16/2004 es idéntico en el fondo al examinado de Guipúzcoa y Vizcaya; de ahí que para evitar reiteraciones innecesarias no volvamos sobre el mismo; damos por reproducidas las consideraciones formuladas al hilo de esos territorios forales, si bien es cierto, debemos advertirlo, que la letra no es exactamente la misma. La principal novedad que introduce la Norma alavesa reguladora del IRPF es que contempla una deducción del 10 por 100 para el supuesto de que no sea posible que el contribuyente donante aplique el sistema de la Norma Foral 16/2004.

Cuadro – Resumen de medidas relacionadas con deducciones

	RÉGIMEN ESTATAL LIRPF	RÉGIMEN LEY 49/2002	DEDUCCIONES AUTONÓMICAS PROPIAS
% deducción	10%	25%	
Base máxima de la deducción	10% base liquidable	10% base liquidable	
Importe máximo de la deducción	Saldo positivo cuota íntegra (límite conjunto a todas las deducciones). No hay posibilidad de reservar el importe no deducido para años sucesivos	Saldo positivo cuota íntegra (límite conjunto a todas las deducciones). No hay posibilidad de reservar el importe no deducido para años sucesivos	<ul style="list-style-type: none"> • Cantabria: 15% donación, con el límite máximo de base de deducción del 10% de la base liquidable • Castilla y León y Comunidad de Madrid: 15% donación, con límite también a la base máxima
Aplicación de la deducción	Prorrato: • 67% cuota íntegra estatal • 33% cuota íntegra autonómica	Prorrato: • 67% cuota íntegra estatal • 33% cuota íntegra autonómica	100% cuota íntegra autonómica

REGÍMENES FORALES				
TERRITORIOS VASCOS				
ALAVA				
NAVARRA		Norma Foral Entidades no lucrativas	Norma Foral IRPF	GUIPUZCOA Y VIZCAYA
% deducción	20%	30%	10%	30%
Base máxima de la deducción	20% base liquidable	30% base imponible minorada	30% base imponible minorada	30% base imponible minorada
Importe máximo de la deducción	Saldo positivo cuota íntegra (límite conjunto a todas las deducciones). No hay posibilidad de reservar el importe no deducido para años sucesivos	Saldo positivo cuota íntegra (límite conjunto a todas las deducciones). No hay posibilidad de reservar el importe no deducido para años sucesivos	Saldo positivo cuota íntegra (límite conjunto a todas las deducciones). No hay posibilidad de reservar el importe no deducido para años sucesivos	Saldo positivo cuota íntegra (límite conjunto a todas las deducciones). No hay posibilidad de reservar el importe no deducido para años sucesivos
Aplicación de la deducción	100 % cuota íntegra única	100 % cuota íntegra única	100 % cuota íntegra única	100 % cuota íntegra única

D. Exención de la eventual ganancia patrimonial

El segundo gran incentivo fiscal reconocido a quienes efectúen donaciones en favor de entidades no lucrativas en general es la exención de la posible ganancia patrimonial que pueda generarse en el IRPF como consecuencia de la realización de tal operación. Así lo reconocen tanto el artículo 31, apartado 4, letra a) de la Ley del IRPF como el artículo 23 de la Ley 49/2002:

Artículo 31.4 de la Ley del IRPF:

“Estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:

a) Con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el artículo 69.3 de esta ley.”

Artículo 23 de la Ley 49/2002:

“Exención de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones.

1. Estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (...) que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley.”

Las normas vigentes en el territorio vasco insertan similares reglas. Son, por una parte, respecto del artículo 31.4.a) de la Ley del IRPF, el artículo 44.3.a) de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del IRPF en Álava, el artículo 44.3.a) de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del IRPF en Guipúzcoa, y el artículo 44.a) de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del IRPF en Vizcaya. Todas ellas preceptúan de la misma forma:

“Estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:

a) Con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el artículo 93 de esta Norma Foral.”

El equivalente al mandato del artículo 23 de la Ley 49/2002 lo hallamos en los artículos 24 de las Normas Forales 16/2004, de 12 de julio, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo de Álava, 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo de Guipúzcoa, y 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo de Vizcaya:

“Artículo 24. Exención de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones.

1. Estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (...) que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas

positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 19 de esta Norma Foral.”

En el caso de Navarra, es el artículo 36 de la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio, el que se refiere a esta cuestión, aunque con una dicción algo diferente:

“No se considerarán a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los incrementos o disminuciones patrimoniales originados como consecuencia de las donaciones a que se refiere el artículo 33 de esta Ley Foral.”

Al hilo de las normas transcritas surgen dos preguntas. La primera es si sólo se reconoce esta medida cuando el receptor cumpla con los requisitos de la Ley 49/2002 o debe entenderse vigente siempre que se efectúe la donación, aunque ese receptor no cumpla con las condiciones impuestas por la Ley 49/2002. La respuesta es inmediata si volvemos sobre el mandato del artículo 31.4.a) de la Ley 35/2006. Dicha norma declara exentas de este tributo las ganancias generadas con ocasión de las donaciones en favor de las entidades citadas en el artículo 69.3 de la Ley. Y recordemos que este último precepto, si bien en su apartado a) se refería a las entidades de la Ley 49/2002, a continuación, en su letra b), hace mención a las fundaciones y asociaciones no comprendidas en el párrafo anterior, es decir, las no comprendidas bajo la Ley 49/2002, siempre, eso sí, que sean fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente o sean asociaciones declaradas de utilidad pública. De ahí que este beneficio deba ser reconocido tanto con relación a donaciones percibidas por entidades comprendidas dentro de la Ley 49/2002 (o las disposiciones equivalentes forales), como por entidades que, no cumpliendo los requisitos exigidos por este texto legal, sí reúnen al menos las condiciones del artículo 69.3.b) de la Ley 35/2006.

La segunda duda aparece al leer la norma de Navarra, que declara exentos tanto los incrementos como las disminuciones patrimoniales que puedan ocasionarse, mientras que las normas estatales y las de los territorios vascos sólo se refieren a las ganancias patrimoniales. ¿Significa esto que cuando la donación genere una disminución patrimonial no será computable en Navarra, debiendo serlo en el resto de territorios? Obviamente, no. La antigua Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (Ley 30/1994 en adelante) se refería expresamente a las pérdidas patrimoniales para declararlas exentas en su artículo 62:

“Tratamiento de los incrementos o disminuciones patrimoniales resultantes de la donación de bienes. No se someterán al impuesto los incrementos o disminuciones patrimoniales que se ponga de manifiesto con ocasión de donaciones de los bienes (...) efectuadas en favor de las entidades contempladas (...)”

El hecho de que la nueva Ley no contenga esta inclusión no significa que esté posibilitando que el contribuyente pueda consignar la disminución patrimonial a la hora de cuantificar su base imponible, a pesar de varios pronunciamientos doctrinales que así lo defienden. Muestra de ellos son las siguientes palabras de PEDREIRA MENÉNDEZ:

“Si, por el contrario, como consecuencia de la donación se produce una disminución patrimonial, ésta será compensable con otras ganancias que pueda haber obtenido el contribuyente, puesto que en estos casos no existe exención.”¹¹

En el mismo sentido se manifiesta MARCO SERRANO:

“Debe significarse que el precepto aludido supone una gran novedad en su actual formulación, dado que restringe el ámbito de la exención exclusivamente a las ganancias patrimoniales y rentas positivas, con ello se está permitiendo que los donantes puedan computar las rentas negativas o pérdidas patrimoniales producidas por las transmisiones lucrativas a favor de las ESFL (...)”¹²

Según VIDAL WAGNER:

“Fijémonos que la norma declara exentas las rentas positivas, pero no las negativas, las cuales se podrán incluir en las declaraciones del sujeto pasivo minorando su base imponible. En consecuencia, la factura fiscal del contribuyente se ve disminuida por la renta negativa derivada de la transmisión y por la deducción en cuota.”¹³

MARÍN-BARNUEVO FABO comparte el parecer anterior:

“(...) debe destacarse de forma expresa que la exención se refiere exclusivamente a las rentas positivas, por lo que las eventuales pérdidas patrimoniales o rentas negativas puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión sí se computarán en la liquidación del sujeto pasivo.”¹⁴

También RUIZ GARIJO, al comentar la contestación a la consulta de la Dirección General de Tributos número 1203-03, de 5 de septiembre, defiende:

“(...) ahora se declaran exentas las ganancias patrimoniales y rentas positivas puestas de manifiesto como consecuencia de la donación. Como acabamos de ver la Ley 30/1994 declaraba no sujetos al impuesto los incrementos o disminuciones patrimoniales. Esto resultaba perjudicial cuando se producía una disminución. De este modo, una entidad donante no podía computar pérdida patrimonial alguna en la base imponible de su IS.”¹⁵

En nuestra opinión, ante el silencio del artículo 23 de la Ley 49/2002 hay que acudir al artículo 1.2:

11. PEDREIRA MENÉNDEZ, J., 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, Civitas, Madrid, 2003, pág. 265.
12. MARCO SERRANO, L. M., “El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”, *Estudios Financieros-Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 250, 2005, pág. 52. La negrita y el subrayado son del propio autor.
13. VIDAL WAGNER, G., “Deporte y régimen fiscal del mecenazgo en España”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 11, 2004, pág. 175
14. MARÍN-BARNUEVO FABO, D. “Los beneficios fiscales al mecenazgo y su aplicación al Programa ADO”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 15, 2005, pág. 60, nota al pie número 27.
15. RUIZ GARIJO, M., “Fiscalidad de la donación de bienes inmuebles a favor de una entidad deportiva declarada asociación de utilidad pública. Comentario a la consulta de la DGT de 5 de septiembre de 2003”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 12, 2004, pág. 463.

“En lo no previsto en esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales.”

Este precepto se remite a las normas generales del Derecho tributario, en este caso, las del IRPF. Y tanto a nivel estatal como de los territorios vascos nos encontramos, en sus textos reguladores del IRPF, con una declaración rotunda sobre que no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o a liberalidades: artículo 31.5.c) Ley estatal IRPF; artículo 45.c) de la Norma Foral de Álava 3/2007, de 29 de enero, del IRPF; artículo 45.c) de la Norma Foral de Guipúzcoa 10/2006, de 29 de diciembre, del IRPF; y artículo 45.c) Norma Foral de Vizcaya 6/2006, de 29 de diciembre, del IRPF en Vizcaya. Así además lo reconoce la propia Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta número 0141-05, de 4 de abril:

“Ha de distinguirse, en primer lugar, si la donación que realiza un contribuyente tiene o no carácter dinerario. La donación de dinero a favor de la entidad consultante no produce en el donante pérdida patrimonial alguna en la medida en que la letra c) del apartado 5 del artículo 31 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (...) establece que no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos *intervivos* o liberalidades. La donación de cualquier elemento patrimonial distinto del dinero producirá, en principio, en quien la efectúa una ganancia o una pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de adquisición y transmisión del mismo, tomando como referencia de los valores respectivos los que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a tenor de lo fijado en el artículo 34 del TRLIRPF. No obstante, en el caso de producirse una pérdida patrimonial, ésta no se computará a efectos del impuesto, de acuerdo con el artículo 31.5.c) del TRLIRPF.”

Compartimos las siguientes palabras de GIL MACIÁ:

“Ahora bien, todos sabemos que no siempre se goza de la seguridad jurídica deseada y en ocasiones resulta extremadamente difícil apreciar con nitidez las disposiciones derogadas, pues se ha convertido en una práctica habitual –y no por ello menos censurable– que se produzca una derogación tácita de la normativa preexistente, es decir, que la nueva ley, aún no derogando expresamente una ley anterior, regula la misma materia de forma diferente y contradictoria con la regulación legal hasta entonces vigente. Sin embargo, no nos parece acorde a derecho gozar del dudoso amparo que concede el vacío normativo del artículo 23.1 para interpretar que se produce una novedad tácita consistente en la posible compensación de las pérdidas y rentas negativas manifestadas con ocasión de la donación, justificándose que dicha novedad pasaría a formar parte del cuerpo normativo del IRPF vía la Disposición Derogatoria Única de la Ley 49/2002 (...) Por todo ello, y aún admitiendo la validez de esta forma de derogación, consideramos más fuerte nuestra postura que esta última que se sustenta en la endeble interpretación de un vacío legal en combinación con una disposición derogatoria genérica, pues ciertamente resultaría sorprendente que una modificación de semejante calado no se publicitase en la Exposición de motivos o no se reflejase

de forma expresa en el propio articulado, habida cuenta de la grata novedad que dicha disposición supondría.”¹⁶

En resumen:

- Una persona física residente en territorio español que realice una donación en favor de una entidad vinculada al mundo del deporte puede experimentar, fruto de las concretas normas de valoración de las transmisiones lucrativas, un incremento de patrimonio, al ser el valor computable por la transmisión superior al de la adquisición; en este caso, tanto si el receptor cumple todas las condiciones exigidas por la Ley 49/2002, como si tan sólo cumple las recogidas en el artículo 69.3.b) de la Ley del IRPF, dicha ganancia quedará exenta de tributación en el IRPF de quien efectuó la transmisión.
- Si por el contrario la operación genera una disminución en patrimonio del sujeto, en ningún caso podrá computarse la correspondiente pérdida patrimonial, ni aunque la entidad cumpla los requisitos de la Ley 49/2002.

Hay por lo tanto un tratamiento diferenciado en función de dos variables: consecuencia de la transmisión (ganancia o pérdida patrimonial) y características del donatario (dentro de la Ley 49/2002 o de la Ley del IRPF, o fuera de dichas normas). A ello se refiere la Dirección General de Tributos en la respuesta a la consulta ya citada número 0141-05, de 4 de abril:

“La donación de cualquier elemento patrimonial distinto del dinero producirá, en principio, en quien la efectúa una ganancia o una pérdida patrimonial (...). No obstante, en el caso de producirse una pérdida patrimonial, ésta no se computará a efectos del impuesto, de acuerdo con el artículo 31.5.c) del TRLIRF. No obstante lo anterior, el apartado cuarto del artículo 31 del citado TRLIRF establece la exención del Impuesto de aquellas ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones que se efectúan a las entidades citadas en el artículo 69.3 del mismo texto legal, es decir: – a las entidades descritas en el artículo 2 de la mencionada Ley 49/2002 (...) que cumplan con los requisitos de su artículo 3 y con respecto a las donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de dicha ley – a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y a las asociaciones declaradas de utilidad pública que no entren en el ámbito de la citada Ley 49/2002.”

16. GIL MACIÁ, L., “Las donaciones no dinerarias realizadas a favor de las entidades sin fines lucrativos: alcance de la exención de rentas en la nueva Ley de Mecenazgo”, *Impuestos*, 2005, t. I págs. 371-372.

E. Conclusiones y propuestas:

Primera.– Beneficios de los donativos efectuados por personas físicas residentes.

La realización de donativos por parte de personas físicas residentes goza de dos beneficios diferentes: una deducción en cuota y la exención de tributación de la posible alteración patrimonial que tal transmisión pueda generar en el donante.

Segunda.– Regímenes de la deducción en función del tipo de Comunidad Autónoma.

El régimen de la deducción en la cuota íntegra por donativos es diferente según hablemos de Comunidades Autónomas de régimen común o foral. Entre las primeras admite dos posibilidades: el sistema previsto en la Ley 49/2002 o el recogido en la propia Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La diferencia esencial entre ambos es de índole cuantitativa; mientras que el porcentaje de deducción en el primero es del 25 por 100, en el segundo es del 10 por 100.

En los territorios forales, salvo en Álava, sólo hay una tipología: la deducción prevista en la normativa propia reguladora de los incentivos fiscales al mecenazgo; si el receptor de la donación no es alguna de las entidades protegidas por la Norma foral de mecenazgo, no hay en la Normas forales reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una deducción alternativa, ni siquiera de cuantía menor, a la que poder recurrir.

Tercera.– Los donativos son el mecanismo más sencillo y altruista de fomentar el deporte.

El donante se desprende de su dinero o sus bienes sin esperar nada a cambio. Por este motivo no creemos que mejorar los incentivos fiscales vinculados a esas transmisiones vaya a incidir notablemente en un aumento de estos desembolsos desinteresados.

Propuesta: No obstante lo anterior, aunque desde el punto de vista económico la trascendencia pudiera ser relativa, estamos ante una deducción que podría aumentarse por parte del Estado en una futura reforma legislativa, quizás hasta llegar a un 15 por 100, equiparándola de este modo al porcentaje vigente en otras deducciones (§ 30).

Cuarta.– Modificación autonómica de la deducción por donativos regulada en normas estatales.

Las Comunidades Autónomas de régimen común no pueden modificar la regulación vigente de la deducción por donativos. Ello a pesar de que ésta incide directamente en su recaudación, ya que sólo un 67 por 100 del importe de la deducción se aplica para reducir la cuota íntegra estatal, reservándose el 33 por 100 restante para la parte autonómica de la cuota íntegra.

Las Comunidades forales no se encuentran con este obstáculo, ya que el IRPF es un impuesto concertado de normativa autónoma o foral.

Propuesta: Reformar la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para “liberalizar” parcialmente la deducción por donativos, equiparándola al régimen de la deducción por inversión en vivienda habitual, en el sentido de permitir que las Comunidades Autónomas puedan, dentro de unos márgenes, asumir responsabilidades fiscales en orden a la regulación de este tipo de deducción. Es decir, fijar una simple horquilla dentro de la cual las Comunidades puedan disponer libremente el porcentaje de deducción por donativo que consideren aplicable sobre la cuota íntegra autonómica (§ 31).

Quinta.– Competencias de las Comunidades Autónomas para crear deducciones propias.

Las Comunidades Autónomas tienen competencia para crear deducciones autonómicas propias aplicables sobre la cuota íntegra autonómica.

Propuesta: Conveniencia de plantear la posible creación de deducciones autonómicas propias que fomenten la participación privada en el mundo del deporte, tal y como ha establecido Cantabria (§ 32).

Sexta.– Exención de la eventual ganancia patrimonial que se genere por la donación en el donante.

Cuando la realización de donaciones en especie genere en el donante un incremento patrimonial, éste no se someterá a tributación en el IRPF.

2. El Impuesto sobre Sociedades

La situación descrita respecto al IRPF difiere bastante de la vigente en el ámbito del IS. En primer lugar, por la propia configuración del tributo como impuesto no cedido a las Comunidades Autónomas, lo que significa que estos entes territoriales no pueden aprobar beneficios fiscales propios. Como bien ha apreciado la doctrina:

“Parece evidente que la fiscalidad de la empresa constituye el marco adecuado para actuar en materia de fomento del deporte y es precisamente esta materia (...) la que con más recelo se reserva el Estado para sí. En efecto, la totalidad del Impuesto sobre Sociedades así como aquellas partes del IRPF que afecten a la empresa individual están vedadas a las CCAA.”¹⁷

En segundo lugar, porque hay un precepto concreto en la Ley estatal reguladora de este tributo, el artículo 14.3, que otorga un incentivo fiscal por realizar donaciones en favor de determinadas entidades deportivas:

17. GARCÍA GÓMEZ, A., PALÀ LAGUNA, R., TEJEDOR BIELSA, J. Y VALLEJO DACOSTA, R., “Informe para una política...”, *op. cit.*, pág. 302.

“3. Serán deducibles las cantidades satisfechas y el valor contable de los bienes entregados en concepto de donación en cuanto sean aplicables a la consecución de los fines propios de las siguientes entidades donatarias:

a) (...)

b) Las federaciones deportivas españolas, territoriales de ámbito autonómico y los clubes deportivos, en relación a las cantidades recibidas de las sociedades anónimas deportivas para la promoción y desarrollo de actividades deportivas no profesionales, siempre que entre las referidas entidades se haya establecido un vínculo contractual oneroso necesario para la realización del objeto y finalidad de las referidas federaciones y clubes deportivos.

Las transmisiones a que se refiere este apartado no determinarán para la entidad transmitente la obtención de rentas, positivas o negativas, previstas en el apartado 3 del artículo siguiente.”

Sin embargo, el ámbito de aplicación de la regla anterior es limitado, ya que sólo define el beneficio con relación a las sociedades anónimas deportivas que efectúen donaciones a federaciones deportivas o clubes deportivos. Quedan fuera el resto de entidades.

Por tanto, como regla general y por aplicación del artículo 14 del Texto Refundido del IS, la realización de un donativo o liberalidad no puede considerarse como gasto deducible para la cuantificación de la base imponible:

“Artículo 14. Gastos no deducibles.

1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa, ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.”

De ahí que cuando una sociedad efectúe tal actuación deba llevar a cabo el correspondiente ajuste extracontable positivo para neutralizar el eventual gasto contabilizado por la donación.

Nuevamente es la Ley 49/2002 la que recoge otras medidas, lo cual, dicho sea desde el primer momento, implica que si la entidad receptora de la donación no reúne las condiciones previstas en la Ley 49/2002 el donante no podrá aplicar ningún incentivo fiscal por el hecho de efectuar una donación en su favor. Así lo contempla la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta número 0141-05, de 4 de abril:

“(…) si la entidad consultante (la donataria) no cumple los requisitos de la Ley 49/2002, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 del Texto Refundido de la

Ley del Impuesto sobre Sociedades (...), los donativos no serán deducibles para el donante ni tendrá derecho a aplicar deducción alguna.”

Analicemos el régimen previsto en la Ley 49/2002. Para ello debemos traer a colación los artículos 20 y 23 de dicho texto normativo:

“Artículo 20. Deducción de la cuota del Impuesto sobre Sociedades.

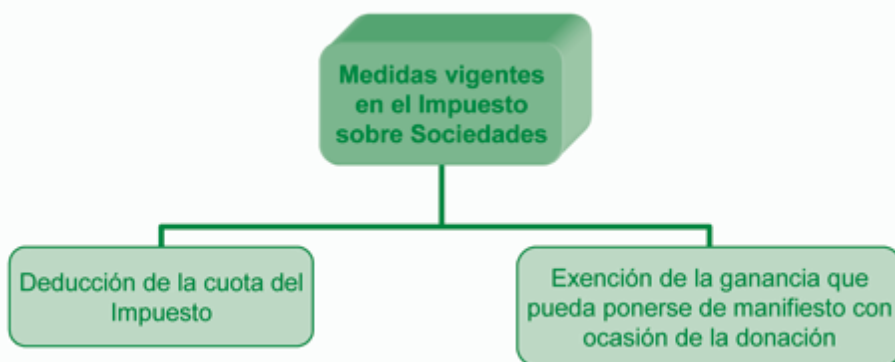
1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el 35 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

2. La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.”

“Artículo 23. Exención de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones.

1. Estarán exentas del (...) Impuesto sobre Sociedades (...) que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley.”

La Ley 49/2002 mantiene los dos tipos de incentivos reconocidos a las personas físicas residentes: la deducción en la cuota del Impuesto, en este caso el IS, y la exención de la eventual ganancia patrimonial, siempre que, como ya vimos, la entidad receptora cumpla los requisitos fijados por las normas legales, en este caso, la Ley 49/2002.



A. Deducción de la cuota íntegra en la Ley 49/2002

La deducción por donaciones de la cuota íntegra del IS se calcula de la misma forma que la deducción en el IRPF, aplicando sobre la base de deducción el porcentaje fijado en el texto legal, con un tope máximo.

No obstante hay diferencias cuando se analiza la regla en profundidad, tanto en lo concerniente a la determinación de la base, como al porcentaje de deducción y a ese límite máximo.

Comenzando por el final, el valor máximo a deducir, la Ley previene que no puede superar el saldo positivo resultante de aminorar la cuota íntegra en las deducciones previstas en los Capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley del impuesto; hasta aquí igual que en el IRPF, donde la cuota líquida resultante tras aplicar las deducciones de la cuota íntegra tampoco puede generar un valor negativo. La innovación aparece porque, en el caso de que el montante de cuota íntegra no fuese suficiente para absorber todo el importe de la deducción, la cuantía no deducida por falta de saldo positivo podrá ser aplicada en los diez años inmediatos y sucesivos; esto implica un cambio esencial con respecto al régimen del IRPF, ya que en este tributo, si bien existe un límite máximo, al no poder ser la cuota líquida en ningún caso negativa, no se prevé la posibilidad de reservar el importe no aplicado en el ejercicio para períodos posteriores.

La determinación de la base de deducción cuenta con alguna modificación respecto al sistema analizado en el IRPF. Será el resultado de tomar la norma de valoración oportuna entre las previstas por el artículo 18 de la Ley 49/2002, igual que en el IRPF, aunque con el límite máximo del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo, pudiendo aplicarse las cuantías que excedan de ese límite en años sucesivos.

Hay, por lo tanto, dos diferencias notables con respecto al IRPF: a) la limitación opera sobre el importe de la base imponible y; b) el montante que supere ese tope no se pierde, sino que puede utilizarse en años sucesivos¹⁸. A este último aspecto se refiere la contestación a la consulta de la Dirección General de Tributos número 1863-04, de 7 de octubre:

“En cuanto a la deducción a practicar a la cuota del Impuesto, habrá que tener en cuenta que la base de la misma está sometida al límite del 10 por ciento de la base imponible de la sociedad donante. Por tanto, si la base imponible es negativa, no se podrá practicar la deducción en ese período impositivo, sin perjuicio de que si la base de la deducción excede del citado límite, el exceso se pueda aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.”

Y, por último, el porcentaje de deducción es dispar, elevándose en el caso de donantes personas jurídicas residentes en territorio español hasta el 35 por 100.

18. Con relación a este diferente tratamiento entre el IRPF y el IS, VIDAL WAGNER observa en nota el pie número 32: “Se rechazaron enmiendas que tenían por finalidad dar traslado a ejercicios futuros de las deducciones no aplicadas, para no discriminar con el tratamiento regulado para el Impuesto sobre Sociedades. Estas enmiendas fueron rechazadas. Enmienda número 52 del Grupo Parlamentario Mixto, Boletín Oficial del Congreso de los Diputados de 24 de octubre de 2002. Núm. 106-9” (“Deporte y régimen fiscal...”, *op. cit.*, pág. 174).

Debemos llamar la atención sobre este porcentaje, que coincide con el tipo de gravamen general previsto en el Texto Refundido del IS, de manera que si bien la entidad no puede deducirse como gasto el importe del donativo (reiteramos que ello es así por aplicación del artículo 14 del Texto Refundido del IS) esto lo compensa con la deducción. Pero la nueva Ley del IRPF, la Ley 35/2006, en su disposición final segunda, apartados 11 y 12, modifica a la baja, para períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, los tipos de gravamen:

“11. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2007, se añade una disposición adicional octava al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, que quedará redactada de la siguiente manera:

Disposición adicional octava. Tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades.

1. El tipo general de gravamen establecido en el apartado 1 del artículo 28 de esta Ley será el: 32,5 por ciento, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007. 30 por ciento, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008 (...)”

“12. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2007, se da nueva redacción al artículo 114 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, que quedará redactado de la siguiente manera:

Artículo 114. Tipo de gravamen.

Las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 108 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala (...)

a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 25 por ciento.

b) Por la parte de la base imponible restante, al tipo del 30 por ciento.”

La clara consecuencia de esta reforma, como SÁNCHEZ ha señalado, es la siguiente:

“Si hasta el ejercicio 2007, la coincidencia entre tipo impositivo y porcentaje de deducción suponía, en términos generales, la compensación en cuota de la no deducibilidad fiscal del donativo con una deducción equivalente, a partir del ejercicio 2007 la deducción no sólo compensa en cuota la no deducibilidad del gasto, sino que supone una disminución adicional de la cuota del 5 por 100 a partir del 2008 (2,5 por 100 en 2007) del importe del donativo. En el caso de las PYMES, la disminución de los tipos impositivos al 25-30 por 100, implica una disminución adicional de la cuota de entre el 5-10 por 100 del importe del donativo.”¹⁹

19. SÁNCHEZ, B., “Empresas y el nuevo incentivo fiscal derivado del mecenazgo”, *Revista Iusport*, 27 de marzo de 2007 (www.iusport.com)

B. Deducción en la base imponible en los territorios forales

Nuevamente nos encontramos con un tributo foral de normativa autónoma. Debemos acudir a las normas propias de los territorios históricos para observar el tipo de régimen que previenen respecto a esta cuestión.

En NAVARRA, la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio, dedica la Sección 2ª del Capítulo I del Título II al régimen fiscal de las donaciones efectuadas por sujetos pasivos del IS:

“Artículo 37. Deducciones por donaciones.

Para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tendrá la consideración de partida deducible el importe de las donaciones que a continuación se indican, tanto si se efectúan en concepto de dotación inicial como si se realizan en un momento posterior:

- 1. Cantidades donadas para la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de sus fines.*
- 2. (...)*
- 3. (...)*
- 4. Donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines de ésta*
- 5. (...)*

“Artículo 38. Base de la deducción.

- 1. (...)*
- 2. En el supuesto previsto en el número 4 del artículo anterior la valoración de los bienes se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:*
 - a) Los bienes nuevos producidos por la entidad donante, por su coste de fabricación que no podrá exceder del precio medio del mercado.*
 - b) Los bienes adquiridos de terceros y entregados nuevos, por su precio de adquisición, que no podrá exceder del precio medio del mercado.*
 - c) Los bienes usados por la entidad donante, por su valor neto contable, que no podrá resultar superior al derivado de aplicar las amortizaciones mínimas correspondientes.”*

“Artículo 39. Límites de las deducciones.

- 1. (...)*
- 2. El importe de las deducciones establecidas en los números 1, 4 y 5 del artículo 37 no podrá exceder del mayor de los siguientes límites: a) El 10 por 100 de la base*

imponible previa a estas deducciones y, en su caso, a las que se refieren los artículos 42 y 47 de esta Ley Foral. b) El 1 por 1000 del volumen de ingresos.

3. De la aplicación de lo dispuesto en la letra b) de los números anteriores no podrá resultar una base imponible negativa.

4. Los límites de deducción contemplados en este artículo serán compatibles con los previstos en los artículos 42 y 47 de esta Ley Foral.”

En los tres territorios históricos del País Vasco, ÁLAVA, GUIPÚZCOA Y VIZCAYA, encontramos una regulación bastante parecida. Los artículos 22 de las Normas Forales de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo preceptúan:

“Artículo 22. Deducción de los donativos en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

A efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, tendrá la consideración de gasto deducible (Guipúzcoa utiliza la expresión «partida deducible») el importe de los donativos, donaciones, aportaciones y prestaciones gratuitas de servicios valoradas conforme a lo dispuesto en el artículo 20 de la presente Norma Foral.”

La divergencia esencial entre el régimen estatal y el previsto en las normas de los territorios históricos salta a la vista. En éstas el incentivo fiscal reconocido en favor de quienes realicen donaciones no es la deducción en la cuota del IS de una cuantía obtenida tras aplicar sobre una base de deducción el tipo fijado en la norma correspondiente; la medida foral es la consideración del importe del donativo como un gasto deducible destinado a reducir la base imponible del sujeto que efectúa la operación y, además, sin límite alguno en los casos de los territorios vascos. A pesar de la rúbrica de los artículos forales, que se refieren a “deducciones”, nada más lejos de lo estatuido en ellos, partidas que pueden utilizarse por los donantes como elemento para reducir su base imponible.

El sistema actual de los territorios forales sigue de este modo el régimen definido en el artículo 63 (donativos deducibles) y el artículo 64 (cómputo de la deducción) de la derogada Ley 30/1994:

Artículo 63.

“Donativos deducibles en la determinación de la base imponible. 1. A efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tendrán la consideración de partida deducible, el importe de los donativos que se realicen en favor de las fundaciones y asociaciones a que se refiere la sección 1.ª del capítulo I de este Título, en los siguientes casos: a) Las donaciones puras y simples de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español (...), de obras de arte de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión de nuestro patrimonio artístico, y que se comprometan a destinar estas obras a la exposición pública. b) Las donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo de la entidad donataria

y que contribuyan a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1, a). c) Las cantidades donadas para la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1, a), o para la conservación, reparación y restauración de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General, a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.”

Artículo 64.

“Cómputo de la deducción en la base imponible.

1. A efectos de lo dispuesto en el apartado 1, a), del artículo anterior, la valoración de los bienes donados se efectuará por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, en la forma prevista en el artículo 8, e), del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. En el caso de las obras de arte que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará asimismo la suficiencia de la calidad de la obra.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado 1, b), del artículo anterior, la valoración de los bienes se realizará de acuerdo con los siguientes criterios: a) Los bienes nuevos producidos por la entidad donante, por su coste de fabricación. b) Los bienes adquiridos de terceros y entregados nuevos, por su precio de adquisición, que no podrá exceder del precio medio del mercado. c) Los bienes usados por la entidad donante, por su valor neto contable, que no podrá resultar superior al derivado de aplicar las amortizaciones mínimas correspondientes.”

El hecho de que a nivel estatal el donativo ya no se deduzca por su cuantía de la base imponible y se haya trasladado como deducción de la cuota en un porcentaje del 35 por 100 resulta fiscalmente neutro para todos aquellos contribuyentes que tributen al tipo general. Sin embargo, el sistema de la Ley 49/2002 es, en determinados casos, más ventajoso que el vigente en los territorios históricos y el antiguo previsto en la Ley 30/1994; supone una mejora evidente para los contribuyentes que tributen a un tipo reducido, pues podrán desgravarse un 35 por 100 del importe donado a pesar de que su tipo impositivo esté por debajo. Ahora bien, no hay que olvidar que también en algunos supuestos el tipo de gravamen de ciertas entidades es superior al 35 por 100; en estas situaciones se constataría un perjuicio con el cambio de medida ya que solo podrán desgravar como máximo un 35 por 100 del donativo.

Cuadro – Resumen de medidas

	RÉGIMEN TRLIIS	RÉGIMEN LEY 49/2002	RÉGIMENES FORALES	
			NAVARRA	TERRITORIOS VASCOS
Tipo de medida	Consideración de determinadas donaciones muy específicas como gasto deducible en la base imponible	Deducción de la cuota	Gasto deducible en la base imponible	Gasto deducible en la base imponible
Cuantificación de la deducción / gasto deducible	100% donación	35% donación, con el límite del 10% de la base imponible	100% donación, con un límite en función del valor base imponible / volumen ingresos	100% donación
Importe máximo de la deducción / gasto deducible	Sin límite	Saldo positivo cuota íntegra reducida. El importe no deducible por entrada en juego de este límite podrá aplicarse en ejercicios sucesivos	Saldo positivo base imponible	-----

C. Exención de la eventual ganancia patrimonial

Ya hemos visto que el artículo 23.1 de la Ley 49/2002 declara exentas de gravamen las ganancias patrimoniales generadas, siempre que la transmisión lo sea en calidad de donación y la entidad receptora cumpla los condicionantes exigidos por este texto legal.

Pero, a diferencia de la Ley del IRPF, el Texto Refundido del IS no contiene una medida similar para aquellos supuestos en que la entidad receptora no reúna los requisitos de la Ley 49/2002; no hay en su articulado una norma equiparable al artículo 31.4.a) de la Ley del IRPF.

Antes bien al contrario; el artículo 15 del Texto Refundido del IS, apartado 2, letra a), ordena valorar por su precio normal de mercado los bienes transmitidos a título lucrativo, estableciendo en el apartado 3 que, en caso de transmisión lucrativa, *“la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable”*. Por lo tanto no sólo no se prevé la exención de la ganancia sino que expresamente se exige incluir el incremento patrimonial generado por la diferencia entre el valor contable y el normal de mercado a la fecha de la donación. De ahí que, si el receptor queda fuera de la Ley 49/2002, la sociedad que efectúe la donación no podrá declarar exenta la posible ganancia que se genere en su patrimonio, debiendo integrarla como una renta más a la hora de cuantificar su base imponible.

En resumen, si el valor normal de mercado del bien donado a la fecha de la transmisión es superior a su valor contable, se produce un incremento patrimonial que la sociedad deberá integrar en su base imponible si la entidad receptora del bien no cumple los requisitos de la Ley 49/2002; si reúne los condicionantes de este texto, la ganancia quedará exenta.

Pero, ¿qué sucederá si los bienes donados han sufrido una depreciación mientras estaban en el patrimonio del donante? ¿Qué tratamiento debe dispensarse en caso de que el valor de mercado del bien donado en el momento de la transmisión sea inferior al que tenía en su adquisición? A nuestro juicio, no cabe encontrar una respuesta directa en la Ley 49/2002; su artículo 23.1 sólo se refiere a las ganancias y rentas positivas, y está claro que en la situación descrita no se generan tales tipos de rentas. Según el mandato del artículo 1.2 de esta Ley, debemos acudir a la regulación sustantiva del IS, que nos conducirá a la necesidad de tener que conjugar los artículos 10.3, 14.1.e), 15.2.a) y 19.2 del Texto Refundido del IS. La forma más sencilla de explicar el problema y la solución es a través de un caso práctico.

Supongamos una sociedad que adquiere a valor de mercado un bien no amortizable por valor de 5.000 € y que, al cabo de unos años, decide donárselo a una entidad vinculada con el deporte que cumple todas las condiciones para ser considerada una entidad no lucrativa a efectos fiscales, siendo el valor de mercado del bien en esa fecha de 4.000 €. Ante la situación descrita es posible que hayan ocurrido dos cosas:

A.– Que la sociedad haya llevado de forma correcta su contabilidad y, en el momento en que se produjo, hubiese reflejado la oportuna depreciación del bien mediante la

dotación de una provisión por valor de 1.000 €. Las consecuencias que producirá la donación serán las siguientes:

- Contablemente, deberá dar de baja el bien, reflejando en su cuenta de ganancias y pérdidas un valor negativo de 4.000 €
- Fiscalmente, tendría que tener en cuenta los mandatos de los artículos 14.1.e) y 15.2.a) del Texto Refundido del IS. En base al primero, el gasto contabilizado no sería deducible, debiendo neutralizarlo; en atención al segundo, la sociedad ha de integrar en su base imponible una renta por la diferencia entre el valor de mercado del bien a la fecha de la donación y su valor contable, aunque como ambos coinciden, no habría renta alguna gravable.

+/- Gasto contable	(4.000) €
+/- Normas fiscales	
1. Art. 14 TRLIS: neutralización gto contable	4.000 €
2. Art. 15 TRLIS: VM - VC0 €
V Mercado (VM):	4.000 €
V Contable (VC):	4.000 €
= Renta fiscal generada0 €

Luego si la sociedad donante hubiera consignado correctamente la depreciación en el momento en que se ocasionó, la posterior donación no generará ninguna renta a efectos del IS.

B.– Que la sociedad no lleve de manera adecuada su contabilidad; esto es, que no hubiese reflejado la depreciación cuando tuvo lugar. Los resultados serán los siguientes:

- Contablemente, deberá dar de baja el bien, reflejando en su cuenta de ganancias y pérdidas un valor negativo de 5.000 €.
- Fiscalmente, tendría que tener en cuenta los mandatos de los artículos 10.3, 14.1.e) y 15.2.a) del Texto Refundido del IS. Tomando en consideración el artículo 10.3, hay que destacar que el resultado contable que sirve para calcular la base imponible no es el efectivamente contabilizado por el sujeto pasivo, sino el que debió determinar aplicando *“las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”*; esto significa que deberá tomar como partida negativa, no los 5.000 € que aparecen contabilizados, sino los 4.000 que deberían aparecer si hubiese consignado la depreciación de modo correcto. El artículo 14 obliga a neutralizar la cuantía negativa tomada como referencia para el cálculo de la base imponible (no el importe negativo insertado en la cuenta de ganancias y pérdidas), ya que estamos ante un gasto no deducible fiscalmente. Y el artículo 15 no sería aplicable al coincidir el valor de mercado a la fecha de la donación (4.000) con el valor que debería haberse contabilizado por la operación (4.000).

Donativos, donaciones y aportaciones

+/- Gasto correctamente contabilizado	(4.000) €
+/- Normas fiscales	
1. Art. 14 TRLIS: neutralización gto contable.	4.000 €
2. Art. 15 TRLIS: VM – VC	0 €
V Mercado (VM):	4.000 €
V Contable (VC):	4.000 €
= Renta fiscal generada.	0 €

Tampoco en este caso aparece renta negativa por la donación. Es cierto que hay 1.000 euros mal contabilizados como partida negativa que no se han arrastrado a la hora de determinar el importe de la base imponible, ya que se corresponden con un gasto, la depreciación, que no se produjo en el momento de la transmisión; la incorrecta imputación contable de esa cuantía se solucionará aplicando el artículo 19.2 del Texto Refundido del IS, cuyo párrafo 2 señala:

“Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal (...) se imputarán en el período impositivo que corresponda (...). No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un momento posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal (...), la imputación (...) se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal previstas en los apartados anteriores.”

A tenor de las explicaciones anteriores no se puede manifestar en el ámbito del IS una renta negativa con motivo de la realización de tales donaciones. En palabras de GIL MACIÁ:

“La omisión de regulación fiscal del tratamiento de las rentas negativas no presenta mayor trascendencia, pues no se puede manifestar en el ámbito del IS renta negativa alguna con motivo de la realización de tales donaciones, pues a pesar de que contablemente se origine un gasto por el importe del valor contable del bien donado, en virtud del artículo 14.1.e) no será admitida su deducibilidad a efectos fiscales.

Cuando se dona un bien cuyo valor de mercado es inferior al valor contable por el que éste se encuentra registrado, es evidente que se ha producido, cuando menos, una negligencia en la llevanza contable (...) En estos casos no se puede manifestar fiscalmente una renta negativa (...) Lo que en realidad se produce es la contabilización de un gasto –coincidente con la diferencia entre el valor contable y el valor de mercado–, que aunque tuvo su origen en el pasado, se ha imputado fiscalmente –con motivo de la donación– en un momento posterior al que realmente se devengó.”²⁰

20. GIL MACIÁ, L., “Las donaciones no dinerarias...”, *op. cit.*, pág. 383.

NAVARRA, siguiendo la línea descrita con relación al IRPF, altera este régimen, al menos aparentemente. El artículo 40 de la Ley Foral 10/1996, de 2 julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio, declara:

“No se considerarán a efectos del Impuesto sobre Sociedades las rentas positivas o negativas que se pongan de manifiesto como consecuencia de las donaciones a que se refiere el artículo 37 de esta Ley Foral.”

Así pues, en Navarra, no tributan las variaciones patrimoniales que se generen como consecuencia de la operación en la sociedad donante, sea cual sea su signo, positivo o negativo, es decir, tanto si se genera un incremento patrimonial como una disminución. El problema es que, como hemos tratado de evidenciar, no es posible en la práctica que se compute una pérdida patrimonial por la donación; de ahí que calificásemos de “alteración aparente” el modelo de esta Comunidad Foral; aunque a diferencia del sistema estatal, contempla tanto las rentas positivas como las negativas, lo cierto es que no cabe el segundo supuesto. A pesar de la distinta literalidad, el mandato navarro conduce al mismo resultado que el estatal.

¿Cuál es la situación en los TERRITORIOS FORALES DEL PAÍS VASCO? Idéntica a la descrita para el resto del territorio nacional, exceptuando Navarra. Las normas forales vascas reguladoras del régimen fiscal de las entidades sin ánimo lucrativo y de los incentivos fiscales al mecenazgo se refieren a este tema en sus artículos 24, declarando exentas de tributación las ganancias y rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos en favor de las entidades recogidas en esos textos legales.

D. Conclusiones y propuestas:

Primera.– Beneficios de los donativos realizados por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

La realización de donativos por parte de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades goza de dos beneficios: una deducción en cuota y la exención de tributación de la posible alteración patrimonial que tal transmisión pueda generar en el donante.

Segunda.– Régimen de la deducción prevista en la Ley 49/2002.

La deducción prevista a nivel estatal por la Ley 49/2002 sólo se aplica cuando el donatario sea una entidad protegida por dicho texto normativo. La cuantificación de la misma es del 35 por 100 del importe de la donación, con dos límites: la base de la deducción no puede superar el 10 por 100 de la base imponible y el importe a deducir no puede superar el saldo positivo de la cuota íntegra minorada en determinadas deducciones. La parte de la deducción no aplicable en un período impositivo por entrada en juego de alguna de estas limitaciones podrá ser llevada a períodos sucesivos.

Tercera.– Exención de la eventual ganancia patrimonial que se genere por la donación en el donante.

Cuando la realización de donaciones en especie genere en el donante un incremento patrimonial, éste no se someterá a tributación en el Impuesto sobre Sociedades.

Cuarta.– Régimen de los beneficios en los territorios forales.

En los territorios forales, la deducción estatal se sustituye por la consideración del importe de la donación como gasto deducible de la base imponible. El donatario podrá considerar como gasto el 100 por 100 del importe donado, con determinados límites en el caso de Navarra.

Quinta.– Falta de competencia de las Comunidades Autónomas de régimen común en materia de incentivos fiscales en el seno del Impuesto sobre Sociedades.

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo que no está cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común. De ahí que éstas no puedan introducir beneficios fiscales propios, ni mejoras en los previstos por la normativa estatal, que coadyuven a atraer hacia el deporte recursos privados de entidades jurídicas, esencialmente de sociedades.

Sexta.– Posibilidad de informar de los beneficios existentes.

Las Comunidades Autónomas pueden informar a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades de los beneficios existentes recogidos por las normas estatales. Estamos ante un mecanismo que, si bien de forma indirecta, puede incidir en allegar fondos privados de empresas al deporte.

Propuesta: Conviene mejorar la información suministrada por las Comunidades a las personas y entidades radicadas en su territorio sobre las medidas estatales vigentes que favorecen donaciones a determinadas entidades (§ 33).

3. El Impuesto sobre la Renta de No Residentes

A. Normativa estatal

El Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (Texto Refundido del IRNR) dedica sendos artículos a las deducciones que un sujeto pasivo no residente en territorio español puede aplicar sobre la cuota del impuesto. Son los artículos 19 y 26, que preceptúan:

“Artículo 19. Deuda tributaria.

(...)

4. En la cuota íntegra del impuesto podrán aplicarse: a) El importe de las bonificaciones y las deducciones a que se refieren los artículos 30 al 44 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. b) El importe de las retenciones, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados.”

“Artículo 26. Deducciones. De la cuota sólo se deducirán: a) Las cantidades correspondientes a las deducciones por donativos en los términos previstos en el artículo 69.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.”

El Texto Refundido del IRNR distingue en función de si el contribuyente actúa o no mediante establecimiento permanente en territorio español. En el primer supuesto hace una remisión a las normas sobre deducciones y bonificaciones del Texto Refundido del IS, que, recordemos, no reconoce de forma directa ningún incentivo sobre la cuota. Sin embargo, no significa que no haya beneficios. Al igual que en el ámbito del IS, los incentivos fiscales vienen de la mano de la Ley 49/2002, cuyos artículos 21 y 23 disponen:

“Artículo 21. Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

1. (...)

2. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el artículo anterior.”

“Artículo 23. Exención de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones.

1. Estarán exentas del (...) Impuesto sobre la Renta de No Residentes que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley.”

Por lo tanto, en atención a las normas vigentes a nivel estatal, cuando el donante es un sujeto no residente que actúa a través de establecimiento permanente sí tiene la posibilidad de aplicar los dos incentivos ya expuestos al hilo del IS; es decir, puede plantear una deducción en la cuota (cuantificada según las reglas del IS) y considerar exenta la eventual ganancia patrimonial que le genere la donación, aun cuando para que pueda practicarse tales deducciones el donatario debe ser una entidad incluida bajo la esfera de eficacia de la Ley 49/2002. En caso contrario, si la entidad no cumple los parámetros exigidos por este texto legal, la donación no generará ningún beneficio fiscal en quien la lleve a cabo.

La situación descrita varía para el caso de no residentes que actúen sin establecimiento permanente, ya que el artículo 26 del Texto Refundido del IRNR hace expresa mención a la deducción por donativos y se remite a la Ley del IRPF. Recordemos que en el ámbito de este último, a diferencia del IS, convivían dos regímenes: el consignado en la Ley 49/2002 y el previsto en la propia Ley del IRPF. La Ley 49/2002 dice:

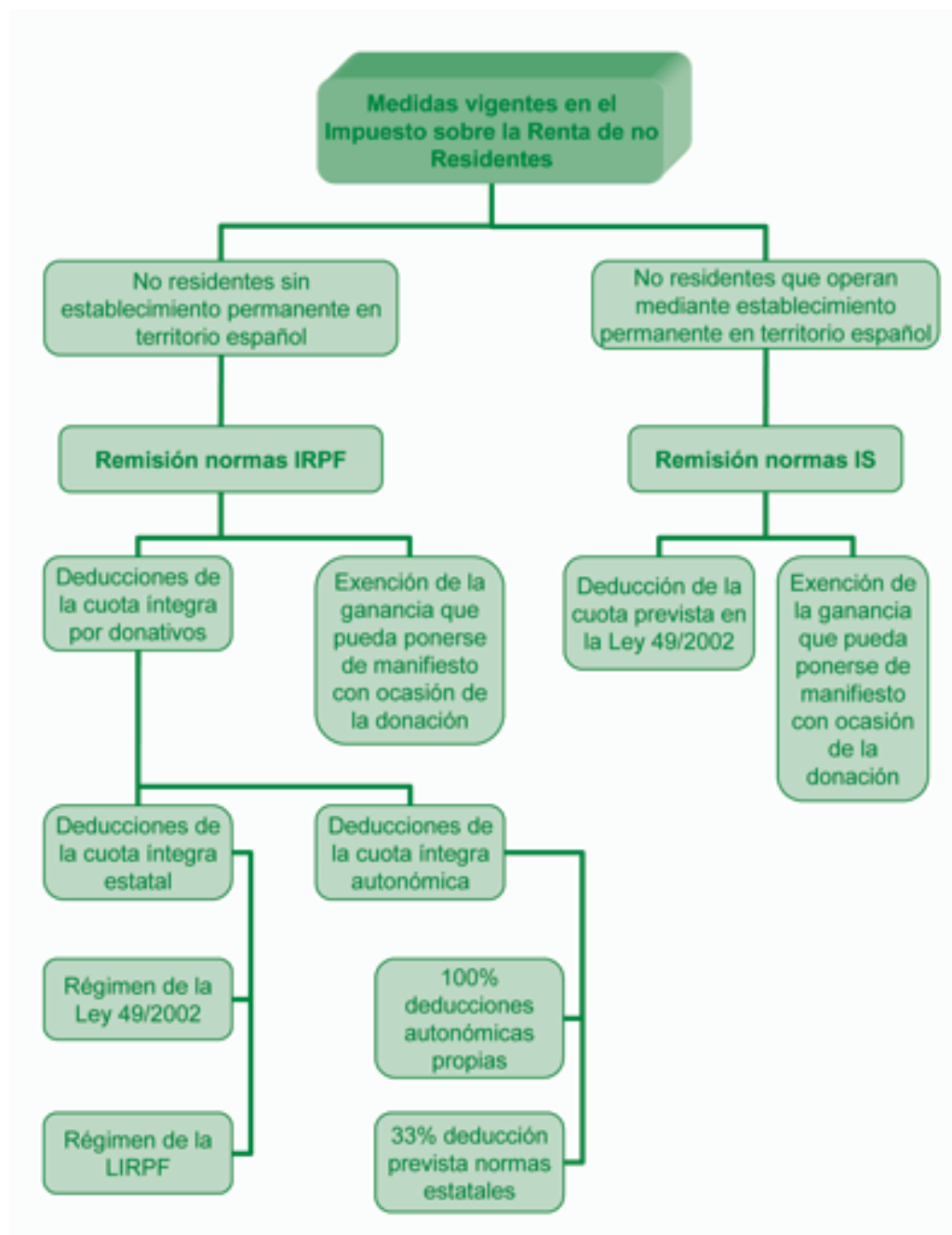
“Artículo 21. Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el apartado 1 del artículo 19 de esta Ley en las declaraciones que por dicho impuesto presenten por hechos imponible acaecidos en el plazo de un año a contar desde la fecha del donativo, donación o aportación.

La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo (...)”

Al carecer el IRNR de período impositivo y de base liquidable, el legislador ha tenido que introducir dos matizaciones, de modo que la deducción se practicará en *“las declaraciones que por dicho impuesto presenten por hechos imponible acaecidos en el plazo de un año a contar desde la fecha de donativo”*, en sustitución de la referencia al período impositivo, y el límite se calculará sobre *“la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo”*.

La Ley 49/2002 se remite de este modo a las normas ya analizadas: las vinculadas al IRPF, si el donante es un sujeto no residente que actúa en nuestro territorio sin establecimiento permanente, y las del IS si se trata de un no residente que actúa mediante establecimiento permanente. Para evitar reiteraciones innecesarias, nos remitimos a las observaciones ya efectuadas.



B. Regulación en los territorios forales

En NAVARRA nos encontramos con una situación peculiar. La Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las Fundaciones y de las actividades de patrocinio, no recoge posibles incentivos con relación al IRNR. Esta situación no es difícil de explicar si recordamos que esta figura impositiva surge a raíz de la reforma fiscal llevada a cabo en nuestro país a finales del año 1998, con posterioridad por tanto a la aprobación de esa ley. No sólo no se ha llevado a cabo la adaptación del citado texto normativo foral navarro una vez creado este tributo a nivel estatal, sino que este impuesto no ha sido aprobado todavía por el Parlamento de Navarra. No obstante, debemos constatar que no hay un vacío tan grande como pudiera pensarse, ya que, de acuerdo a la disposición adicional cuarta del Convenio Económico (aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y objeto sustancial de modificación por la Ley 25/2003, de 15 de julio) mientras el impuesto no se apruebe por la Comunidad Foral se aplicarán en Navarra las normas vigentes en territorio común. Esto significa una remisión directa a los criterios contenidos en la Ley del IRPF y en el Texto Refundido del IS.

Este envío a las normas estatales plantea dos contradicciones. La primera, de carácter práctico, aparece con relación a los supuestos de entidades que operen sin establecimiento permanente. Tras analizar las instrucciones de los modelos 210 y 215, de declaración ordinaria del IRPF para “rentas obtenidas o producidas en territorio navarro sin establecimiento permanente por parte de contribuyentes del IRNR”, nos encontramos con que en las casillas 19 y 11 respectivamente se refleja una “deducción por donativos”, remitiéndose las instrucciones al artículo 62.6 de la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del IRPF; no hay por tanto una remisión a las normas estatales, sino a la norma foral del IRPF.

La segunda la descubrimos al hilo de las entidades que operan mediante establecimiento permanente. Recordemos que el Convenio se remite a las normas estatales, que recogían una deducción por donativo en la cuota; sin embargo, la normativa propia de Navarra del IS establece una medida diferente, pues considera el importe del donativo como un gasto deducible para el cómputo de la base imponible. ¿Qué sentido tiene una remisión a la norma estatal cuando el propio territorio navarro tiene una medida al respecto en el IS, que además es de diverso calado? ¿Debe aplicarse el régimen estatal, tal y como indica la disposición adicional del Convenio Económico, o esta previsión decae ante el hecho de que las normas navarras contengan un régimen específico en el IS?

En ÁLAVA, GUIPÚZCOA Y VIZCAYA, son los artículos 23 de las respectivas Normas Forales sobre el régimen fiscal de las entidades sin ánimo lucrativo los que se ocupan de esta materia:

“Artículo 23. Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen sin establecimiento permanente tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el 25 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 20 de esta Norma Foral en las declaraciones que por dicho impuesto presenten por hechos imposables acaecidos en el plazo de un año a contar desde la fecha del donativo, donación o aportación.

La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo.

2. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen mediante establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el artículo anterior de esta Norma Foral.”

A la luz de esta normativa, queremos destacar dos extremos: por una parte, que se constatan discrepancias con respecto al régimen estatal en el caso de entidades que operen sin establecimiento permanente. La disparidad de tratamiento se pone de manifiesto toda vez que, a nivel estatal, el Texto Refundido del IRNR se remitía a la Ley del IRPF, donde se recogen dos regímenes para determinar la posible deducción en la cuota (el de la Ley 49/2002 y el propio de la Ley del IRPF), mientras en los territorios forales vascos sólo hay un sistema: el consignado en la Norma sobre el régimen fiscal de las entidades no lucrativas.

La segunda cuestión a señalar es que la deducción por donativos regulada en las normas forales se cuantifica de forma distinta según que hablemos de una persona física residente o de un no residente que opera sin establecimiento permanente; en el primer caso, la deducción era del 30 por 100 de la base, con un límite del 30 por 100 de la base imponible minorada en determinadas reducciones; en el segundo, la deducción pasa a ser de un 20 por 100, con un límite del 10 por 100. Esto implica nuevas diferencias con respecto al sistema estatal; el artículo 21.1 de la Ley 49/2002 dedicado al IRNR se remite directamente a su artículo 19, sobre el IRPF; en el caso de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya no sólo no existe esta remisión en las normas de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, sino que expresamente se prevé una regla que otorga un incentivo distinto al reconocido en el IRPF.

C. Conclusiones y propuestas:

Primera.– Beneficios de los donativos realizados por no residentes.

Remisión de la Ley 49/2002 a los beneficios reconocidos en el seno del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si el sujeto benefactor no residente no opera en territorio español a través de establecimiento permanente, o a los definidos para el Impuesto sobre Sociedades, en el supuesto de que sí actúe mediante tal establecimiento permanente.

Segunda.– Régimen de la deducción en la cuota.

La anterior remisión de la Ley 42/2002 a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades implica la posibilidad de practicar una deducción en la cuota, que se regirá por lo establecido en los textos normativos reguladores de ambos impuestos. No volvemos sobre este asunto puesto que ya lo hemos tratado al hilo de esos tributos en los apartados anteriores, efectuando las propuestas oportunas.

Tercera.– Exención de la eventual ganancia patrimonial que la donación genere en el donante.

Cuando la realización de donaciones en especie genere en el donante un incremento patrimonial, éste no se someterá a tributación.

Cuarta.– Falta de competencia de las Comunidades Autónomas de régimen común en materia de incentivos fiscales en el seno del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Al igual que el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo que no está cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común. De ahí que éstas no puedan introducir beneficios fiscales propios, ni mejoras en los previstos por la normativa estatal, que coadyuven a atraer recursos privados de no residentes hacia el deporte.

Quinta.– Posibilidad de informar de los beneficios existentes.

Las Comunidades Autónomas pueden informar a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los beneficios existentes recogidos por las normas estatales. Estamos ante un mecanismo que, si bien de forma indirecta, puede incidir en allegar fondos privados de empresas al deporte.

Propuesta: Conveniencia de mejorar la información suministrada por las Comunidades a los sujetos y entidades que obtengan rentas en su territorio sobre las medidas estatales vigentes que favorecen donaciones a favor de determinadas entidades (§ 34).

4. Otras medidas fiscales sobre donativos de la Ley 49/2002

El capítulo II del título III de la Ley 49/2002, dedicado al régimen fiscal de las donaciones y aportaciones, concluye con tres artículos:

- El artículo 22 se refiere a las llamadas actividades prioritarias de mecenazgo.
- El artículo 23.2 establece la exención en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de la plusvalía que pueda generarse con ocasión de la donación de inmuebles.
- El artículo 24 define la obligación de la entidad donataria de expedir certificaciones justificativas a favor de los donantes y de presentar el modelo 182, que no es más que una declaración informativa sobre tales certificaciones.

A. Las actividades prioritarias de mecenazgo

El artículo 22 contempla las llamadas actividades prioritarias de mecenazgo:

“La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá establecer una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general,

citados en el número 1.º del artículo 3 de esta Ley, así como las entidades beneficiarias, de acuerdo con su artículo 16.

En relación con dichas actividades y entidades, la Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley.”

La norma está habilitando a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para que apruebe la relación de tales actividades, así como para que adopte medidas en cuanto a la posibilidad de incrementar los porcentajes y límites que hemos comentado en las páginas precedentes al hilo de la Ley 49/2002. Queremos dejar bien sentado que este precepto no concede esa potestad respecto a todos los elementos cuantitativos que hemos analizado, sino sólo respecto de los contenidos en la propia Ley 49/2002.

Todas las Leyes de Presupuestos Generales del Estado aprobadas desde la entrada en vigor de aquella Ley han incluido una disposición adicional al respecto:

- Disposición adicional duodécima de la Ley 52/2002, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2003.
- Disposición adicional undécima de la Ley 61/2003, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2004.
- Disposición adicional décima de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005.
- Disposición adicional décima de la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006.

Es más, nos encontramos ante un mandato que no ha sufrido la más mínima transformación desde su aprobación e inclusión en la anterior Ley 30/1994, siendo la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, la primera que dedicó una disposición adicional, en aquella ocasión la vigésimo octava, a esta finalidad.

La actualmente en vigor es la disposición adicional decimocuarta de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2007, que define como actividades prioritarias de mecenazgo las siguientes:

1. Las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y la difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios audiovisuales.
2. La promoción y la difusión de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado español llevadas a cabo por las correspondientes instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
3. La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el Anexo VIII de esta Ley, así como las actividades y bienes que se incluyan, previo acuerdo entre el Ministerio de Cultura y el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, en el programa de digitalización, conservación, catalogación, difusión y explotación de los elementos del Patrimo-

nio Histórico Español al que se refiere el artículo 75 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

4. Los programas de formación del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas.
5. Los proyectos y actuaciones de las Administraciones públicas dedicadas a la promoción de la Sociedad de la Información, y en particular aquellos que tengan por objeto la prestación de los servicios públicos por medio de los servicios informáticos y telemáticos a través de Internet.
6. La investigación en las Infraestructuras Científicas y Tecnológicas singulares que, a este efecto, se relacionan en el Anexo XIII de esta Ley.
7. La investigación en los ámbitos de microtecnologías y nanotecnologías, genómica y proteómica y energías renovables referidas a biomasa y biocombustibles, realizadas por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta del Ministerio de Educación y Ciencia y oídas, previamente, las Comunidades Autónomas competentes en materia de investigación científica y tecnológica, en el plazo de dos meses desde la entrada en vigor de esta Ley.
8. Los programas dirigidos a la lucha contra la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas o se realicen en colaboración con éstas.

Se deduce sin dificultad que esta lista de actividades es muy heterogénea. A ello hay que unir otra nota característica, y es que hablamos de actividades con vocación de permanencia en el tiempo; si echamos un vistazo a las Leyes de Presupuestos de años anteriores comprobamos que las actividades prioritarias no han sufrido excesivas modificaciones; se han ido paulatinamente incorporando unas y han ido desapareciendo otras, pero el grueso permanece inalterable.

Pero lo que es más importante a los efectos de este trabajo, no hay definida ninguna actividad prioritaria relacionada con el deporte. No obstante podría haberla. Como observan CAZORLA y CORCUERA:

“El instrumento (...) actividades y programas prioritarios de mecenazgo ha de ser valorado favorablemente en cuanto a su intención general, cual es la de fomentar las aportaciones económicas para el logro de objetivos importantes, aunque esta opinión no puede ser la misma respecto a su utilización concreta en la esfera del deporte, dado que ha sido inexistente.

Llama la atención la parquedad con que el legislador afronta la inclusión de nuevos programas prioritarios de mecenazgo y en especial con relación a la esfera deportiva. Sería conveniente abrir nuevos campos de actuación para incrementar los incentivos fiscales a las ayudas al fomento del deporte (...)²¹

21 CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., *Los Impuestos del Deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 282.

En este sentido abogamos por la posibilidad de que la Ley de Presupuestos Generales del Estado introduzca como actividad prioritaria la llevada a cabo en pos de la protección del deporte. Con ello simplemente se estaría cumpliendo el mandato constitucional del artículo 43.3 de fomentar el deporte.

La consecuencia sería que dichas actividades podrían aplicar los beneficios reconocidos por el artículo 22 de la Ley 49/2002 y con ello aumentar hasta en cinco puntos los porcentajes y límites de las deducciones de la cuota establecidas en la propia Ley 49/2002 tanto en el IRPF, como en el IS y el IRNR. Sin ninguna duda supondría un espadarazo considerable a la finalidad de atraer fondos privados al mundo del deporte.

B. La exención en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana

Dispone el artículo 23.2 de la Ley 49/2002:

“Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derecho reales de goce limitativos del dominio, realizadas con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley.”

Este tributo de carácter local es regulado en los artículos 104 a 110 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. Grava, como indica el artículo 104, el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. El sujeto pasivo para las operaciones a título lucrativo es el adquirente de terreno o aquel a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate. De aquí se desprende que el beneficio fiscal que establece la Ley 49/2002 no es en favor del sujeto que realiza la donación de un inmueble urbano, sino de la entidad receptora, que es quien en último caso debería hacer frente al pago de la correspondiente obligación tributaria principal.

Ante ello surge una duda inmediata, pues el artículo 15.3 de la Ley 49/2002, referido a los tributos locales y contenido en el título II, sobre régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, ya define esta misma exención. ¿No hay una duplicidad en la Ley? Debemos concluir que no, pues para la aplicación del mandato del artículo 15 es indispensable que la entidad se haya acogido a tal régimen especial, mientras que el artículo 23 delimita una esfera de actuación más amplia, al remitirse al artículo 17, que recordemos que reenvía a su vez a las entidades del artículo 16, donde aparecen las entidades sin fines lucrativos definidas en el Título II de la Ley, entre las que se encuentran algunas de indudable carácter deportivo como las federaciones deportivas.

Al tratarse de un supuesto de no tributación, cuando la entidad deportiva no lucrativa que recibe el inmueble por donación proceda a su posterior transmisión, aparece el

problema del cómputo de la fecha de antigüedad. ¿Cuándo comenzará este cómputo? A ello hace referencia VIDAL WAGNER:

“En relación a este impuesto, dado que la norma habla de exención y no de no sujeción, en la eventual posterior transmisión por parte de la ENL de un terreno, el cómputo de la antigüedad del inmueble empezará a contar de nuevo a partir de la fecha de la donación.”²²

Por último, queremos llamar la atención sobre otra cuestión. Según la disposición adicional decimosexta de la Ley 49/2002:

“A efectos de lo establecido en esta Ley, no será de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.”

El mandato anterior implica que, sobre la base de la remisión, que hoy en día hay que entender al artículo 9.2 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, no procede compensación ninguna en favor de las Entidades Locales que vean mermadas sus cajas por la aplicación de la exención.

C. Prueba de los donativos, donaciones y aportaciones

El artículo 24 de la Ley 49/2002 regula la prueba de los donativos, donaciones y aportaciones. Sus apartados 1 y 2 establecen:

“1. La efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles se justificará mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria, con los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

2. La entidad beneficiaria deberá remitir a la Administración tributaria, en la forma y en los plazos que se establezcan reglamentariamente, la información sobre las certificaciones expedidas.”

Se definen de esta forma dos obligaciones a cargo de la entidad donataria. Por una parte, deberá expedir una certificación justificativa a favor de los donantes. La finalidad de esta medida no es otra que probar la efectividad de las operaciones al objeto de que los donantes puedan practicar las deducciones oportunas; sin la certificación estos contribuyentes no podrán aplicar beneficio alguno. Su contenido mínimo viene detallado en el apartado 3 del mismo precepto, debiendo constar, al menos, el número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria; la mención expresa a que la entidad se encuentra incluida en las reguladas en el artículo 16; fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario o, en caso contrario, documento público u otro auténtico que acredite la entrega del bien donado; destino que la entidad dará al objeto donado; y, finalmente, mención expresa al carácter irrevocable de la donación. El artículo 6.1 del

²² VIDAL WAGNER, G., “Deporte y régimen fiscal...”, *op. cit.*, pág. 175.

Reglamento de desarrollo de la Ley 49/2002 regula el contenido de esta certificación reflejando el precepto legal:

“Artículo 6. Certificación y declaración informativa de los donativos, donaciones y aportaciones recibidas.

1. La certificación a la que se hace referencia en el artículo 24 de la Ley 49/2002 deberá contener la siguiente información:

- a) El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.*
- b) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002.*
- c) Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario.*
- d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.*
- e) Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.*
- f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones.”*

La segunda carga para la entidad donataria es remitir a la Administración pública información sobre las certificaciones expendidas. A este asunto se refiere el apartado 2 del artículo 6 del Reglamento citado:

“2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 24.2 de la Ley 49/2002, la entidad beneficiaria deberá remitir a la Administración tributaria una declaración informativa sobre las certificaciones emitidas de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles percibidos durante cada año natural, en la que, además de sus datos de identificación, deberá constar la siguiente información referida a los donantes y aportantes:

- a) Nombre y apellidos, razón o denominación social.*
- b) Número de identificación fiscal.*
- c) Importe del donativo o aportación. En caso de que éstos sean en especie, valoración de lo donado o aportado.*
- d) Referencia a si el donativo o la aportación se perciben para las actividades prioritarias de mecenazgo que se señalen por Ley de Presupuestos Generales del Estado.*
- e) Información sobre las revocaciones de donativos y aportaciones que, en su caso, se hayan producido en el año natural.*
- f) Indicación de si el donativo o aportación da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las Comunidades Autónomas.*

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año, en relación con los donativos percibidos en el año inmediato anterior.

Esta declaración informativa se efectuará en la forma y lugar que determine el Ministro de Hacienda, quien podrá establecer los supuestos en que deberá presentarse en soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.”

A tal fin se utiliza el modelo 182 de “Declaración de donaciones recibidas”, que simplemente es una declaración informativa de la que no se desprende necesidad de efectuar desembolso alguno. Los requisitos, condiciones y características de la misma constan en la Orden de Hacienda 3219/2003, de 14 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador, y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de Internet. De forma muy abreviada, podemos comentar que estarán obligadas a realizar esta declaración las entidades receptoras de donativos, donaciones y aportaciones que den derecho a deducción por el IRPF, IS o IRNR cuando hayan expedido certificación acreditativa, siendo el plazo previsto de presentación el mes de enero de cada año, en relación con los donativos percibidos en el año inmediato anterior; el lugar de presentación, como regla general, es ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del obligado tributario o declarante.

D. Conclusiones y propuestas:

Primera.– Beneficios fiscales reconocidos a las actividades prioritarias de mecenazgo.

El incentivo fiscal reconocido con relación a las actividades prioritarias de mecenazgo es la posibilidad de elevar en cinco puntos los porcentajes existentes contemplados en la Ley 49/2002 con relación a donativos, donaciones y aportaciones, así como los límites regulados en la norma.

Segunda.– No hay definida en la actualidad ninguna actividad prioritaria vinculada al deporte.

Las actividades prioritarias de mecenazgo que hoy en día están reconocidas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado nada tienen que ver con el hecho de cómo hacer más atractiva la participación privada en la financiación del mundo del deporte. La relación vigente de la Ley de Presupuestos Generales del Estado no contempla ninguna medida en ese sentido.

Propuesta: Incluir en la relación de actividades prioritarias de mecenazgo las relacionadas con el fomento del deporte (§ 35).

Tercera.– Exención del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

La exención del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es una medida positiva en consonancia con la intención de fomentar el mecenazgo, aunque en nuestra opinión su vigencia no hace más atractiva esta actividad de mecenazgo. Creemos que ninguna entidad ni particular va a pensar en realizar un donativo por la existencia de esta exención. No obstante, como decimos, la consideramos positiva.

Cuarta.– Justificación de los donativos, donaciones y aportaciones.

La Ley 49/2002 recoge la obligación de que la entidad donataria expida una certificación justificativa de las donaciones recibidas a favor de los donantes, así como el deber de remitir a la Administración pública el modelo 182 de Declaración de donaciones recibidas.

III. LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL

1. Exposición

El segundo mecanismo de mecenazgo existente, tras los donativos, donaciones y aportaciones, son los convenios de colaboración, que aparecen regulados en el artículo 25 de la Ley 49/2002:

“Artículo 25. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.

1. Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios.

2. Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de estos convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley.”

Es indudable que con esta medida se pueden fomentar las actividades deportivas, aunque con dos obstáculos importantes:

- El beneficiario de la ayuda económica tiene que ser una entidad de las protegidas en la Ley 49/2002. Se exige que la intervención del sujeto benefactor en los fines de interés general se canalice a través de una entidad sin ánimo lucrativo.

- El otorgante de la ayuda económica ha de ser bien una entidad sujeta al IS, al IRNR que opere mediante establecimiento permanente en territorio español, o bien un empresario persona física que determine el rendimiento de su actividad económica en estimación directa (normal o simplificada). Es decir, se excluye del ámbito de aplicación del incentivo a los empresarios que cuantifiquen sus rendimientos de la actividad bajo estimación objetiva.

No estamos ante donaciones puras y simples, sino ante negocios concertados entre dos sujetos, uno de los cuales debe ser una entidad vinculada al deporte sin fin lucrativo que se compromete a difundir la participación del otro sujeto en un determinado evento a cambio de una aportación económica. Ambos salen beneficiados: la entidad deportiva no lucrativa consigue dinero a cambio de promoción; el sujeto colaborador que concede la ayuda obtiene, por una parte, publicidad a cambio de esa ayuda económica, y, por otra, la posibilidad de considerar las cantidades satisfechas y los gastos desembolsados como gasto deducible en su impuesto personal. Los convenios de colaboración, si bien, a nuestro juicio, mantienen un cierto carácter altruista, difieren de las donaciones en la evidente contraprestación que obtiene la empresa, que quizás no sea el principal motor de su actuación, pero que es innegable que existe.

En este extremo, consideramos de máximo interés volver nuestra mirada sobre los motivos argüidos por las propias empresas que efectúan esta colaboración. Y a tal efecto resultan muy elocuentes los datos consignados y las conclusiones alcanzadas por RABANAL en su informe sobre *El patrocinio y mecenazgo empresarial en España. Ejercicio 2005*, publicado por la Asociación Española para el Desarrollo del Mecenazgo Empresarial²³. Para la elaboración del documento se recurrió directamente a las empresas o corporaciones empresariales que habían llevado a cabo acciones de patrocinio y/o mecenazgo empresarial, en los ámbitos genéricos de Asistencia y Cooperación, Cultura, Deporte, Enseñanza y Formación Universitaria, Investigación Científica e I + D + i y Medio Ambiente, durante el ejercicio 2005, en España y en el extranjero, con un volumen de facturación igual o superior a los 100 millones de euros. El tamaño del universo considerado fue de 180 empresas y el tamaño de la muestra obtenido de 57 empresas, lo que supone un porcentaje de representación del 31,7 por 100 del universo considerado. El apartado 6 del estudio refleja las motivaciones y consideraciones por las cuales las empresas emprenden acciones de patrocinio y mecenazgo empresarial. De entre todas las tablas, destacamos dos: la tabla 18, que muestra las frecuencias absolutas o número de empresas, relativas a las diversas motivaciones y consideraciones y los diversos ámbitos de actuación que se ajustan de forma más idónea a la satisfacción de éstas. Sólo transcribiremos dos columnas: la primera, donde aparecen consignadas las motivaciones, y la tercera, que es la que se refiere al deporte, por su innegable valor:

23 RABANAL, M., *El patrocinio y mecenazgo empresarial en España. Ejercicio 2005*, Asociación Española para el Desarrollo del Mecenazgo Empresarial, Barcelona, 2006. Las citas que se hacen a continuación son de pág. 29 y 30. El estudio se encuentra disponible en el siguiente enlace:

http://www.aedme.org/pdf/patrocinio_mecenazgo_empresarial_2005.pdf

MOTIVACIÓN	Nº empresas
Sector de actividad	11
Notoriedad de marca	18
Acciones de hospitalidad corporativa	5
Responsabilidad social	11
Imagen corporativa	16
Relaciones entorno	19
Imagen de marca	13
Entorno de creatividad e innovación	3
Diálogo social	5
Reputación corporativa	10
Posicionamiento respecto stakeholders	15
Diferente modo de comunicación y relación	15
Voluntariado del personal	0

Y la tabla 19, donde constan en porcentaje las principales motivaciones. Nuevamente nos centramos en la columna primera y la tercera, que es la que se refiere al deporte:

MOTIVACIÓN	Porcentaje
Sector de actividad	7,8
Notoriedad de marca	12,8
Acciones de hospitalidad corporativa	3,5
Responsabilidad social	7,8
Imagen corporativa	11,3
Relaciones entorno	13,5
Imagen de marca	9,2
Entorno de creatividad e innovación	2,1
Diálogo social	3,5
Reputación corporativa	7,1
Posicionamiento respecto stakeholders	10,6
Diferente modo de comunicación y relación	10,6
Voluntariado del personal	0,0
TOTAL	100,0

A la luz de los datos, resulta patente que:

“El ámbito de actuación referido al «Deporte» se asocia claramente con la motivación «Notoriedad de marca»”.

“Las empresas desarrollarían acciones en el ámbito del «Deporte» al permitirles obtener una elevada notoriedad de marca.”

Por este motivo la aportación privada por parte de empresas o empresarios, movidos además de por fines altruistas por obtener publicidad y un ahorro fiscal, no se suele realizar vía donaciones puras y simples, sino vía convenio de colaboración. En este sentido, tanto las instalaciones como el material y las propias equipaciones son soportes susceptibles de servir de reconocimiento de las aportaciones efectuadas.

Como algunos autores han señalado, esta figura está a mitad de camino entre un donativo y la actividad de patrocinio²⁴. Mientras los donativos tienen un marcado carácter altruista, en el patrocinio parece predominar la publicidad que supone para el patrocinador.

El artículo 47 de la Ley andaluza del deporte se encarga de dar una definición de patrocinio deportivo:

“1. La Administración de la Junta de Andalucía promocionará el patrocinio deportivo como una forma de colaboración del sector privado en la financiación del deporte. A los efectos de esta Ley se entiende por patrocinio deportivo el contrato de patrocinio publicitario en el que el patrocinado es un equipo, un deportista, una actividad o una instalación deportiva.”

En palabras de VIDAL WAGNER, el patrocinio:

“Es un gasto en publicidad puro y duro. La empresa entrega dinero y/o bienes y espera claramente que la persona o entidad deportiva receptora haga algo a cambio, y ese algo (...) es publicidad. El patrocinado deberá lucir publicidad en sus camisetas, en sus estadios, en sus boletines institucionales, etc., por el hecho de aceptar dinero de la empresa. Sin publicidad no hay dinero. Así de crudo. Así de simple. Capitalismo en su máxima expresión. La persona o entidad deportiva presta un servicio publicitario que la empresa paga, esperando obtener un elevado retorno de su inversión publicitaria.”²⁵

Queremos llamar la atención sobre dos extremos relativos a la regulación que de los convenios de colaboración se contiene en la Ley 49/2002. Por una parte, el objeto de la ayuda percibida por la entidad no lucrativa no sólo puede ser una cantidad en metálico; la Ley 49/2002 permite que el sujeto benefactor asuma un gasto derivado de bienes o servicios facilitados por terceros a la entidad beneficiaria del mecenazgo.

El segundo asunto que queremos destacar es la inexistencia de límite alguno en la deducción de las cantidades satisfechas, incluso aunque ello comporte que la base imponible del período impositivo resulte negativa. Según LÓPEZ RIVAS:

24 PEDREIRA MENÉNDEZ, J., “El régimen fiscal del sector no lucrativo...”, *op. cit.*, pág. 276; CASANELLAS CHUECOS, M., “El nuevo régimen tributario del mecenazgo...”, *op. cit.*, págs. 201 y siguientes; CARBAJO VASCO, D., “Los incentivos fiscales al mecenazgo...”, *op. cit.*, pág. 381; VILLAREJO GALANDE, H., “La financiación de actividades...”, *op. cit.*, pág. 403; GIL DEL CAMPO, M., *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, CISS, Valencia, 2005, pág. 417.

25 VIDAL WAGNER, G., “Ley del Mecenazgo y convenios de colaboración empresarial”, *Revista Jurídica del Deporte y Entretenimiento*, núm. 18, 2006, pág. 126.

“La ausencia de límites en la deducción de estas cantidades puede hacer más interesante para la empresa la entrega de una cantidad a la ESFL bajo esta figura, que redundaría en una mejora de su imagen corporativa, que en la entrega de una donación irrevocable, pura y simple, sin compromiso de ser publicitada y cuya deducción está sujeta a límites.”²⁶

Pero el precepto nos plantea una duda relativa a si la difusión de la participación puede ser realizada por el propio aportante o colaborador. La Dirección General de Tributos ha sostenido las dos posturas posibles; en la contestación a la consulta número 0939-04, de 13 de abril defiende:

“El resultado que se pretende con la formalización de un convenio de colaboración, es la realización de fines de interés general, lo que trasciende el interés particular del colaborador. Sin embargo, aún cuando no sea ésta su finalidad, la difusión por parte de la entidad sin fines lucrativos del nombre del colaborador puede reportarle una mejor imagen con el efecto inducido de un aumento de sus ventas. El mismo resultado, realización de fines de interés general, es el que se pretende alcanzar cuando es el propio colaborador, actuando en sustitución de la entidad sin fines lucrativos, el que difunde su participación, mencionándolo en su campaña publicitaria o incluyendo el logotipo de la entidad sin fines lucrativos en uno de sus productos. Aun cuando en estos supuestos es el colaborador el que lleva a cabo la actividad de difusión y la entidad sin fines lucrativos realiza algún tipo de cesión de uso de su logotipo, nombre o marca, no implica que la ayuda del colaborador pierda su carácter esencial de gratuita ni que exista una contraprestación onerosa por parte de la entidad sin fines lucrativos distinta de la regulada en el marco de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general. Entendemos que esa difusión se enmarca en uno de los «medios» a que se refiere el artículo 25 de la Ley 48/2002, sin que por ello el convenio de colaboración empresarial pierda su propia naturaleza consistente en la realización de actividades de interés general”.

Unos meses más tarde, en la contestación a la consulta número 2045-04, de 3 de diciembre, cambia de criterio:

“A través de un convenio de colaboración empresarial la entidad sin fines lucrativos se compromete a difundir la participación del colaborador en sus actividades a cambio de la contraprestación económica que recibe (...). La norma exige que a cambio de la ayuda mencionada la entidad sin fines lucrativos se comprometa a difundir «por cualquier medio» la participación del colaborador en dichas actividades. Por lo tanto, no cabe, en el marco de un convenio de colaboración empresarial, el que sea el colaborador el que lleve a cabo la difusión de su propia participación en las actividades de la entidad sin fines lucrativos. De la norma se deduce que la propia entidad sin fines lucrativos ha de concertar el contrato de difusión publicitaria mediante el que se da a conocer la participación de la entidad colaboradora en su actividad. Por tanto, la difusión realizada por el propio colaborador, ya sea mediante mención en su publicidad o mediante la cesión del uso del nombre y logotipo de la

26 LÓPEZ RIVAS, S., “Estatuto fiscal del mecenazgo en la Ley 49/2002”, *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2004, pág. 19, nota al pie número 28.

entidad sin fines lucrativos (...) se trata de una actividad no encuadrable en el artículo 25 de la Ley 49/2002.”

PEDREIRA MENÉNDEZ estudia ambas contestaciones de la Dirección General de Tributos, abogando por que se rectifique el criterio sentado en la contestación de diciembre, retomando el contenido en la contestación a la consulta de abril, al ser más conforme con el espíritu y la finalidad de la Ley 49/2002. Según argumenta:

“Frente al parecer de la Administración, debemos señalar que el artículo 25 de la Ley 49/2002, cuando señala que la difusión de la colaboración podrá llevarse a cabo «por cualquier medio», no impide que ese medio sea facilitado por el propio colaborador para ahorrarle los costes a la entidad no lucrativa. Es más, puede que la campaña de difusión sea parte del gasto asumido por la empresa colaboradora, ya que la prestación no necesariamente ha de ser en dinero. No encontramos ninguna objeción a que el convenio se pueda hacer estipulado de esta forma.”²⁷

En esa misma línea, VIDAL WAGNER mantiene que:

“A nuestro entender es perfectamente factible que el aportante sea el que realice la difusión de su colaboración sin que se perjudique la aplicación del régimen previsto para los Convenios de Colaboración”.²⁸

Podrían mantenerse ciertas reservas hacia esta interpretación dada la dicción literal de la norma, que hace referencia a que “*las entidades a que se refiere el artículo 16 (...) se comprometen por escrito a difundir la participación*”. Parece que son las entidades no lucrativas quienes deben asumir ese deber de difusión. Sin embargo, la norma incorpora la advertencia de que dicha difusión puede efectuarse “*por cualquier medio*”. De ahí que no parezca contrario permitir que el propio sujeto benefactor pueda llevar a cabo esta función de difusión.

Antes de concluir con este epígrafe, volvamos nuevamente sobre los incentivos previstos en esta figura. Desde algún sector doctrinal ya se ha comenzado a recomendar su revisión:

“En definitiva, deben olvidarse las desconfianzas, las precauciones y cautelas del legislador y caminar decididamente hacia una promoción suficiente y necesaria del mecenazgo y patrocinio deportivos. La reducción de la presión fiscal sobre el aportante a actividades de interés general, no es injusta, sino justa y necesaria para que el sector privado cubra las necesidades sociales del Estado del Bienestar. Para que surjan estas iniciativas privadas que ayuden a la financiación del deporte es fundamental que el Estado no obligue a un doble pago y que el régimen fiscal incluya las desgravaciones necesarias para incentivar estas tareas. Es preciso, pues, olvidar prejuicios. Sólo así se podrá paliar la crisis económica del Estado del Bienestar (incapaz de hacer frente a las necesidades actuales de financiación del deporte) y sólo así se conseguirá un incremento de la financiación económica privada, que

27 PEDREIRA MENÉNDEZ, J., “¿Cuándo estamos ante un convenio de colaboración en actividades de interés general?”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 6, 2005.

28 VIDAL WAGNER, G., “Ley del Mecenazgo...”, *op. cit.*, pág. 131.

complemente la necesaria acción de fomento del deporte por parte de los Poderes públicos.”²⁹

Algunos incluso concretan más las medidas y abogan por dar entrada a una deducción en la cuota del Impuesto que grave la renta del colaborador, al margen de la consideración del gasto como una partida deducible para el cómputo de la base imponible:

“En definitiva, nada obstaría a que el legislador profundizara aún más en los incentivos fiscales otorgados a las entidades colaboradoras con entidades sin ánimo de lucro que persiguen fines deportivos, sin que por ello se estuvieran estableciendo beneficios injustos, sino, más bien al contrario, plenamente respetuosos con los fines promovidos por nuestra Carta Magna.

En este sentido, (...) el establecimiento de una deducción en cuota para las entidades que suscriban convenios de colaboración podrían ser algunas medidas a tomar en consideración por el legislador.”³⁰

El propio Informe del Consejo Superior del Deporte sobre *El Deporte Español ante el Siglo XXI*, después de apreciar que los beneficios reconocidos con relación a los convenios de colaboración en actividades de interés general suponen un avance considerable, afirma:

“(…) se debe incidir en la búsqueda de nuevas vías de recursos propios para las Federaciones deportivas, en las que la implicación del mundo empresarial y de los medios de comunicación se hace imprescindible para seguir avanzando en la realización tanto de acontecimientos deportivos de primer nivel como en el aumento e actividades deportivas de otro carácter, y ello a través de una potenciación de la figura del patrocinio, por lo que cabría estudiar reformas en la legislación vigente, con vistas a mejorar el régimen aplicable a las aportaciones privadas.”

De ahí la propuesta décima que aparece en el capítulo 6 de dicho Informe del Ministerio:

“Profundizar en el establecimiento de un sistema de sponsorización y patrocinio deportivo.

El deporte es una actividad con fuerte implantación social e influjo en el ámbito de los medios de comunicación. Por este motivo es necesario optimizar dicha presencia para conseguir que la iniciativa privada tenga una mayor presencia en la financiación del deporte.

Para ello es necesario establecer políticas activas de captación de la actividad deportiva que se compaginen con el establecimiento de un marco fiscal más favorable a la actividad de sponsorización.

29 VILLAREJO GALANDE, H., “La financiación de actividades...”, *op. cit.*, pág. 422.

30 RODRÍGUEZ TITOS, D., PLAZA ROMERO, F. y GONZÁLEZ MARTÍN, F., “Derecho Deportivo y Derecho Tributario”, en la obra colectiva *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, págs. 649-650.

Cabe igualmente estudiar la posibilidad de introducir las reformas legales que resulten oportunas con vistas a incentivar las actividades de patrocinio y mecenazgo en el ámbito deportivo.”³¹

2. Conclusiones y propuestas:

Primera.– Beneficios fiscales vinculados a los convenios de colaboración empresarial.

La Ley 49/2002 establece como beneficio fiscal la consideración de las cantidades satisfechas o de los gastos realizados como gastos deducibles en la determinación de la base imponible, sin límites cuantitativos, en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Segunda.– Requisitos para aplicar los beneficios fiscales.

El legislador señala que podrán aplicar este beneficio los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes cuando operen mediante establecimiento permanente en territorio español y los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando determinen los rendimientos de la actividad económica en estimación directa. Quedan fuera los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que no operen mediante establecimiento permanente en territorio español y los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando determinen los rendimientos de la actividad económica en estimación objetiva.

Propuesta: Modificar el texto legal para insertar un beneficio fiscal equiparable al existente hoy en día en relación a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que no operen mediante establecimiento permanente en territorio español y los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando determinen los rendimientos de la actividad económica en estimación objetiva (§ 36).

Tercera.– Revisión de los beneficios fiscales.

Propuesta: Quizás fuera conveniente, a la luz de la incidencia real que tienen estos convenios y los motivos declarados por las empresas para su firma, ahondar en los beneficios reconocidos a las entidades privadas y, como algún sector doctrinal ya ha adelantado, establecer una deducción en cuota para las entidades que suscriban tales convenios de colaboración, fomentando la entrada de dinero privado al deporte (§ 37).

31 “El Deporte Español...”, *op. cit.*, pág. 188.

IV. GASTOS EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL

1. Exposición

El tercer mecanismo que vamos examinar son los llamados gastos en actividades de interés general. Regulados en el artículo 26 de la Ley 49/2002, tienen a nuestro juicio mayor interés, al desaparecer el límite anterior de que el beneficiario del gasto debe ser una entidad no lucrativa. En este caso es la empresa, empresario o profesional quien directamente realiza la actividad de interés general.

Según el precepto mencionado:

“Artículo 26. Gastos en actividades de interés general.

1. Para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de deducibles los gastos realizados para los fines de interés general a que se refiere el número 1 del artículo 3 de esta Ley.

2. La deducción de los gastos en actividades de interés general a que se refiere el apartado anterior será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley.”

La norma permite que los sujetos que efectúen gastos relacionados con una actividad de interés general puedan considerarlos como gasto deducible de su impuesto, sin que sea condición a tal efecto que el receptor sea una entidad concreta; es decir, no es preceptiva la intermediación de una entidad sin ánimo lucrativo entre los fines de interés general y las empresas que incurren en esos gastos. El requisito es que el gasto se vincule con una actividad de interés general y no con un sujeto concreto. Y recordemos que según el artículo 3.1º de la Ley 49/2002 son fines de interés general, entre otros, los “deportivos”.

Como bien aprecia GIL DEL CAMPO, su encuadre junto a los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general:

“(…) tiene que ver quizá con el hecho de que también con esta figura la empresa realizadora de los gastos obtiene un cierto beneficio derivado del hecho de la repercusión pública del evento que organice, de modo que tampoco estamos ante una actividad absolutamente altruista como en el caso de las donaciones puras y simples. Se obtiene un beneficio derivado de la asociación de la marca de la empresa con los fines perseguidos.”³²

Se mantiene el extremo de que sólo podrán beneficiarse de esta medida los sujetos que sean contribuyentes del IS, del IRNR que operen mediante establecimiento permanente o del IRPF que establezcan el rendimiento de la actividad económica por estimación directa.

LÓPEZ RIVAS plantea el interrogante de si cabría en el ámbito material de este artículo la prestación gratuita de servicios en el marco de actividades de interés general. En su opinión:

“En caso afirmativo, empresarios y profesionales que contratasen especialistas en distintas ramas del conocimiento, o cediesen gratuitamente su propio personal especializado, para que colaborasen con una ESFL en la realización de las actividades que constituyen su finalidad específica, podrán deducir de la base imponible de su respectivo impuesto sobre la renta los gastos en los que incurriesen en una u otra modalidad. Piénsese, por ejemplo, en la contratación de economistas por una entidad privada, o en el pago adicional a sus trabajadores con esa calificación, para realizar asistencias técnicas en el marco de un programa de cooperación al desarrollo ejecutado por una ONGD. Esta «aportación» que no tiene cabida entre las que generan derecho a deducción por el artículo 17 de la Ley 49/2002 sería deducible en la base imponible en virtud de lo dispuesto en el artículo 26. Tal vez sea esta interpretación la que hace señalar al legislador en la Exposición de Motivos de la Ley que se protegen «nuevas formas de participación de la sociedad en la protección, el desarrollo y el estímulo del interés general».”³³

2. Conclusiones y propuestas:

Primera.– Beneficios fiscales vinculados a los gastos en actividades de interés general.

La Ley 49/2002 establece como beneficio fiscal la consideración del importe de los gastos realizados deducible de la base imponible, sin límites cuantitativos, en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, siempre que se relacione con una actividad de interés general. Recordemos que el deporte recibe esta calificación expresa de fin de interés general en la Ley 49/2002.

32 GIL DEL CAMPO, M., “Fiscalidad de fundaciones...”, *op. cit.*, pág. 422. La negrita es del propio del autor.

33 LÓPEZ RIVAS, S., “Estatuto fiscal del mecenazgo...”, *op. cit.*, págs. 21-22.

Segunda.– Requisitos para aplicar los beneficios fiscales.

El legislador señala que podrán aplicar este beneficio los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes cuando operen mediante establecimiento permanente en territorio español y los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando determinen los rendimientos de la actividad económica en estimación directa. Quedan fuera los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que no operen mediante establecimiento permanente en territorio español y los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando determinen los rendimientos de la actividad económica en estimación objetiva.

Propuesta: Sería conveniente modificar el texto legal para insertar un beneficio fiscal equiparable al existente hoy en día en relación a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que no operen mediante establecimiento permanente en territorio español y los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando determinen los rendimientos de la actividad económica en estimación objetiva (§ 38).

Tercera.– Revisión de los beneficios fiscales.

Propuesta: Como ya se ha avanzado con relación a los convenios de colaboración en actividades de interés general, quizás fuera conveniente profundizar y mejorar los beneficios fiscales existentes mediante el establecimiento de una deducción en cuota para las entidades que efectúen este tipo de gasto en actividades de interés general. Y ello en pos a fomentar la inversión empresarial en el mundo del deporte (§ 39).

V. PROGRAMAS DE APOYO A ACONTECIMIENTOS DE EXCEPCIONAL INTERÉS PÚBLICO

1. Exposición

El cuarto y último mecanismo de mecenazgo son los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés, recogidos en artículo 27 de la Ley 49/2002. Analicemos este precepto de forma separada.

Comienza el artículo, como es lógico, estableciendo un concepto de esta figura en su apartado primero:

“Artículo 27. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

1. Son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley.”

A continuación, el apartado segundo recoge la obligación de que estos programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público se aprueben por Ley y establece el contenido mínimo que deberá incluir la Ley creadora de cada programa de apoyo:

“2. La Ley que apruebe cada uno de estos programas regulará, al menos, los siguientes extremos:

a) La duración del programa, que podrá ser de hasta tres años.

b) La creación de un consorcio o la designación de un órgano administrativo que se encargue de la ejecución del programa y que certifique la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo.

En dicho consorcio u órgano estarán representadas, necesariamente, las Administraciones públicas interesadas en el acontecimiento y, en todo caso, el Ministerio de Hacienda.

Para la emisión de la certificación será necesario el voto favorable de la representación del Ministerio de Hacienda.

c) Las líneas básicas de las actuaciones que se vayan a organizar en apoyo del acontecimiento, sin perjuicio de su desarrollo posterior por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente en planes y programas de actividades específicas.

d) Los beneficios fiscales aplicables a las actuaciones a que se refiere el párrafo anterior, dentro de los límites del apartado siguiente.”

El Reglamento de desarrollo de la Ley 49/2002, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, dedica su artículo 7 al contenido y ámbito de aplicación de estos beneficios, disponiendo:

“Artículo 7. Contenido y ámbito de aplicación.

1. La aplicación de los beneficios fiscales, a efectos de lo previsto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, estará sujeta, en todo caso, a la Ley específica por la que se apruebe el programa de apoyo al acontecimiento de excepcional interés público correspondiente.

2. La aplicación de los beneficios fiscales requerirá el reconocimiento previo de la Administración tributaria conforme al procedimiento regulado en este capítulo.

3. La Administración tributaria podrá comprobar el cumplimiento de los requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales a que se refiere este capítulo y practicar, en su caso, la regularización que resulte procedente.”

El apartado tercero del artículo 27 de la Ley 49/2002 dispone los beneficios fiscales máximos que pueden reconocerse al amparo de la Ley a cada programa de apoyo:

“3. Los beneficios fiscales establecidos en cada programa serán, como máximo, los siguientes:

Primero. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por ciento de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

El importe de esta deducción no puede exceder del 90 por ciento de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley, encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en esta Ley.

Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total del gasto realizado. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por ciento de dicho gasto.

Esta deducción se computará conjuntamente con las reguladas en el Capítulo IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a los efectos establecidos en el artículo 44 del mismo.³⁴

Segundo. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente tendrán derecho a las deducciones previstas, respectivamente, en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley, por las donaciones y aportaciones que realicen a favor del consorcio que, en su caso, se cree con arreglo a lo establecido en el apartado anterior.

El régimen de mecenazgo prioritario previsto en el artículo 22 de esta Ley será de aplicación a los programas y actividades relacionados con el acontecimiento, siempre que sean aprobados por el consorcio u órgano administrativo encargado de su ejecución y se realicen por las entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley o

34 Nueva redacción dada al apartado primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002 por la disposición final segunda, apartado 20, de 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 el Patrimonio.

La redacción vigente hasta entonces era la siguiente: "Primero. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 % de los gastos e inversiones que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en los siguientes conceptos: a) Adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos, sin que, en ningún caso, se consideren como tales los terrenos. Se entenderá que no están realizadas en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente las inversiones efectuadas para la instalación o ampliación de redes de servicios de telecomunicaciones o de electricidad, así como para el abastecimiento de agua, gas u otros suministros. b) Rehabilitación de edificios y otras construcciones que contribuyan a realzar el espacio físico afectado, en su caso, por el respectivo programa. Las citadas obras deberán cumplir los requisitos establecidos en la normativa sobre financiación de actuaciones protegidas en materia de vivienda y, además, las normas arquitectónicas y urbanísticas que al respecto puedan establecer los ayuntamientos afectados por el respectivo programa y el consorcio o el órgano administrativo encargado de su organización y ejecución. c) Realización de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento. Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total de la inversión realizada. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 % de dicha inversión. Esta deducción, conjuntamente con las reguladas en el capítulo IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, no podrá exceder del 35 % de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y en las bonificaciones, y será incompatible para los mismos bienes o gastos con las previstas en la citada Ley 43/1995, de 27 de diciembre. Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos. El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en este número podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos: a) En las entidades de nueva creación. b) En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas."

por el citado consorcio, elevándose en cinco puntos porcentuales los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley.

Tercero. Las transmisiones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados tendrán una bonificación del 95 por ciento de la cuota cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de inversiones con derecho a deducción a que se refiere el punto primero de este apartado.

Cuarto. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas tendrán una bonificación del 95 por ciento en las cuotas y recargos correspondientes a las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas de actividades elaborados por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente.

Quinto. Las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo programa tendrán una bonificación del 95 por ciento en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa.

Sexto. A los efectos previstos en los números anteriores no será de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.”

Los incentivos no aparecen por lo tanto dentro de la Ley 49/2002, sino que es la ley que apruebe cada programa la que se encargará de esta cuestión, limitándose el artículo 27 transcrito a contemplar los incentivos máximos que pueden reconocerse. Esto ha motivado las siguientes palabras de PEÑUELAS I REIXACH:

“(…) la Ley 49/2002 pretende sistematizar y regular los tipos de beneficios fiscales que podrán incluir estos programas, su duración y sus características básicas. Sin embargo, este intento no deja de ser más que una acción pedagógica, pues la misma Ley 49/2002 establece que dichos programas se deberán crear por Ley, por lo que ésta, por el simple hecho de ser posterior, no tendrá por qué someterse a la tipología y límites establecidos en la norma que nos ocupa.”³⁵

Los beneficios pueden agruparse en tres bloques:

- Deducciones en los impuestos que gravan la renta por inversiones y gastos realizados.
- Deducciones en los impuestos que gravan la renta por donaciones efectuadas.
- Bonificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, impuestos locales y determinadas tasas.

35 PEÑUELAS I REIXACH, L., prólogo a la obra de CASANELLAS CHUECOS, M., “El nuevo régimen tributario...”, *op. cit.*, pág. 16.

2. Deducciones por inversiones y gastos en publicidad y propaganda

En cuanto a los primeros, los beneficios por la realización de inversiones y gastos destinados a la propaganda y publicidad que sirvan directamente para la promoción del acontecimiento, la norma prevé una deducción en la cuota íntegra del respectivo impuesto del 15 por 100 de los gastos e inversiones que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento. En este extremo, la Ley 35/2006, de 28 noviembre ha introducido significativas novedades al dar su disposición final segunda, apartado 20, una nueva redacción al precepto, en virtud de la cual, para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1-1-2007, se eliminan las deducciones por inversiones en cumplimiento de los programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público.

El Reglamento de desarrollo de la Ley 49/2002 dedica los apartados primero y segundo del artículo 8 a los requisitos que deben reunir las inversiones y gastos para generar el derecho a la deducción:

“Artículo 8. Requisitos de las inversiones, gastos, actividades u operaciones con derecho a deducción o bonificación.

1. A efectos de la aplicación de los incentivos fiscales previstos en los párrafos a) y b) del apartado primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, se entenderá que los gastos e inversiones se enmarcan en los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente cuando hayan entrado en funcionamiento antes de los seis meses anteriores a la fecha de finalización del acontecimiento de excepcional interés público específico y hayan obtenido la correspondiente certificación acreditativa a que se refiere el artículo 10 de este Reglamento.³⁶

2. En el supuesto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual, se considerará que dichos gastos cumplen los requisitos señalados en el párrafo c) del apartado primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002 cuando obtengan la certificación acreditativa a que se refiere el artículo 10 de este Reglamento y reúnan las siguientes condiciones:

a) Que consistan en:

1º La producción y edición de material gráfico o audiovisual de promoción o información, consistente en folletos, carteles, guías, vídeos, soportes audiovisuales u otros objetos, siempre que sean de distribución gratuita y sirvan de soporte publicitario del acontecimiento.

36 Aunque no ha sido derogado expresamente, a raíz de la reforma operada en la Ley 49/2002 por la Ley 35/2006, que eliminó las deducciones por gastos e inversiones de los apartados a) y b) del precepto legal hasta entonces en vigor, permitiendo sólo la deducción de los gastos en publicidad y propaganda, este apartado debe entenderse también derogado.

2º La instalación o montaje de pabellones específicos, en ferias nacionales e internacionales, en los que se promocióne turísticamente el acontecimiento.

3º La realización de campañas de publicidad del acontecimiento, tanto de carácter nacional como internacional.

4º La cesión por los medios de comunicación de espacios gratuitos para la inserción por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente de anuncios dedicados a la promoción del acontecimiento.

b) Que sirvan directamente para la promoción del acontecimiento porque su contenido favorezca la divulgación de su celebración.

La base de la deducción será el importe total de la inversión realizada cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación de la celebración del acontecimiento. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de la inversión realizada.”

3. Deducciones por donativos

Con relación a los beneficios reconocidos por efectuar donativos, el artículo 27.3 de la Ley 49/2002 remite a sus artículos 19, 20 y 21. Ya hemos prestado atención al contenido de los mismos, motivo por el que nos remitimos a las correspondientes explicaciones. Sí hay, sin embargo, una cuestión que debe ser objeto de crítica. Como acabamos de ver, el artículo 27.3 de la Ley 49/2002 deja fuera de su ámbito de aplicación a los no residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente. No alcanzamos a comprender la razón de la exclusión cuando el artículo 21 de este mismo cuerpo normativo contempla medidas a favor de los no residentes que operen sin establecimiento permanente, concretamente, se remite al artículo 19 señalando que los beneficios reconocidos en dicho precepto les serán de aplicación. Según LOPEZ RIVAS:

“En relación con la delimitación del ámbito subjetivo de estas dos deducciones surgen varios interrogantes. El primero de ellos es la causa por la que se excluye a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan rentas en territorio español sin establecimiento permanente de la aplicación de esta deducción ya que las deducciones generales a las que se remite son plenamente aplicables a estos contribuyentes en igualdad de trato con el resto, siendo exclusivamente apartados de los incentivos fiscales al mecenazgo empresarial, supuestos de los que también resultan excluidos los contribuyentes del IRPF que no realicen actividades económicas, lo que no acontece en este caso.”³⁷

Como reconoce MARÍN-BARNUEVO:

“Se trata por tanto de un beneficio fiscal cuyo ámbito subjetivo se extiende a todos los que tienen obligaciones por el impuesto sobre la renta, exceptuando el supuesto de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin estableci-

37 LÓPEZ RIVAS, S. “Estatuto fiscal del mecenazgo...”, *op. cit.*, pág. 24.

miento permanente (IRNR-SEP), que por motivos difícilmente comprensibles han sido excluidos de este beneficio fiscal.”³⁸

El apartado segundo del artículo 27.3 de la Ley 49/2002 señala que será de aplicación el régimen de mecenazgo prioritario del artículo 22 del mismo texto legal a los donativos que se realicen a favor de los programas y actividades relacionados con acontecimientos, siempre que sean aprobados por el consorcio u órgano administrativo encargado de su ejecución y se realicen por las entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley o por el citado consorcio. El artículo 12 del Reglamento se ocupa de desarrollar esta cuestión:

“Artículo 12. Aplicación del régimen de mecenazgo prioritario.

1. A efectos de lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, las entidades o instituciones beneficiarias del mecenazgo prioritario deberán obtener la correspondiente certificación del consorcio u órgano administrativo correspondiente según lo dispuesto en el artículo 10 de este Reglamento, en la que se certifique que la actividad realizada se enmarca dentro de los planes y programas aprobados por dicho consorcio u órgano administrativo correspondiente.

2. Las entidades e instituciones a las que se refiere el apartado anterior expedirán, en favor de los aportantes, las certificaciones justificativas previstas en el artículo 24 de la Ley 49/2002 y remitirán al consorcio u órgano administrativo correspondiente, dentro de los dos meses siguientes a la finalización de cada ejercicio, una relación de las actividades financiadas con cargo a dichas aportaciones, así como copia de las certificaciones expedidas.

3. El consorcio u órgano administrativo correspondiente remitirá copia de las certificaciones recibidas, dentro de los dos meses siguientes a su recepción, al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.”

El artículo 9 del Reglamento de desarrollo de la Ley 49/2002 recoge en su apartado primero el procedimiento para el reconocimiento de los incentivos relacionados con el IRPF, el IS y el IRNR:

“Artículo 9. Procedimiento para el reconocimiento de los beneficios fiscales por la Administración tributaria.

1. El reconocimiento previo del derecho de los sujetos pasivos a la aplicación de las deducciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes se efectuará por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa solicitud del interesado.

38 MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “Los beneficios fiscales al mecenazgo...”, *op. cit.*, pág. 57. En la nota al pie número 13 prosigue con la explicación: “En efecto, aunque pudiera considerarse que el fundamento de esa exclusión es la necesaria simplificación de la gestión tributaria de este impuesto, lo cierto es que el artículo 21 de la Ley 49/2002 sí prevé la deducción por donativos, donaciones y aportaciones de los contribuyentes del IRPF-SEP, lo que nos lleva a tachar de incomprensible que hayan quedado al margen de los programas de excepcional interés público.”

La solicitud habrá de presentarse al menos 45 días naturales antes del inicio del plazo reglamentario de declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que haya de surtir efectos el beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita. A dicha solicitud deberá adjuntarse la certificación expedida por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente que acredite que los gastos e inversiones con derecho a deducción a los que la solicitud se refiere se han realizado en cumplimiento de sus planes y programas de actividades.

El plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa del órgano competente en este procedimiento será de 30 días naturales desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en el registro de dicho órgano competente. El cómputo de dicho plazo se suspenderá cuando se requiera al interesado que complete la documentación presentada, por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y la presentación de la documentación requerida.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior sin que el interesado haya recibido notificación administrativa acerca de su solicitud, se entenderá otorgado el reconocimiento.”

Y los artículos 10 y 11 de ese Reglamento detallan, respectivamente, varias cuestiones relativas a las certificaciones del consorcio o del órgano administrativo:

“Artículo 10. Certificaciones del consorcio o del órgano administrativo correspondiente.

1. Para la obtención de las certificaciones a que se refiere este capítulo, los interesados deberán presentar una solicitud ante el consorcio o el órgano administrativo correspondiente, a la que adjuntarán la documentación relativa a las características y finalidad de la inversión realizada o de la actividad que se proyecta, así como el presupuesto, forma y plazos para su realización.

El plazo para la presentación de las solicitudes de expedición de certificaciones terminará 15 días después de la finalización del acontecimiento respectivo.

2. El consorcio o el órgano administrativo correspondiente emitirá, si procede, las certificaciones solicitadas según lo establecido en el apartado anterior, en las que se hará constar, al menos, lo siguiente:

- a) Nombre y apellidos, o denominación social, y número de identificación fiscal del solicitante.*
- b) Domicilio fiscal.*
- c) Descripción de la inversión, gasto o actividad, e importe total de la inversión realizada.*
- d) Confirmación de que la actividad se enmarca o la inversión se ha realizado en cumplimiento de los planes y programas de actividades del consorcio o del órgano administrativo correspondiente para la celebración del acontecimiento respectivo.*

e) En el caso de obras de rehabilitación de edificios y otras construcciones, la confirmación expresa de que las obras se han realizado en cumplimiento de las normas arquitectónicas y urbanísticas que, al respecto, puedan establecer el ayuntamiento respectivo y el consorcio o el órgano administrativo correspondiente.

f) En el caso de gastos de propaganda y publicidad, calificación de esencial o no del contenido del soporte a efectos del cálculo de la base de deducción.

g) En el caso de la certificación a que se refiere el artículo 9.2 de este Reglamento, el compromiso del solicitante de que los bienes y derechos adquiridos se destinarán, directa y exclusivamente, a la realización de inversiones efectuadas en cumplimiento de los planes y programas de actividades del acontecimiento respectivo.

h) Mención del precepto legal en el que se establecen los incentivos fiscales para las inversiones o actividades a que se refiere la certificación.

3. El plazo máximo en que deben notificarse las certificaciones a que se refiere este artículo será de dos meses desde la fecha en que la correspondiente solicitud haya tenido entrada en el registro del órgano competente para resolver.

Si en dicho plazo no se hubiera recibido requerimiento o notificación administrativa sobre la solicitud, se entenderá cumplido el requisito a que se refiere este artículo, pudiendo el interesado solicitar a la Administración tributaria el reconocimiento del beneficio fiscal, según lo dispuesto en el artículo anterior, aportando copia sellada de la solicitud.”

“Artículo 11. Remisión de las certificaciones expedidas por el consorcio o el órgano administrativo.

El consorcio o el órgano administrativo correspondiente remitirá al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los meses de enero, abril, julio y octubre, copia de las certificaciones emitidas en el trimestre anterior conforme a lo previsto en este Reglamento, para su ulterior remisión a los correspondientes órganos de gestión.

Si el consorcio o el órgano administrativo correspondiente no hubiera emitido la certificación solicitada según lo establecido en el artículo anterior, deberá remitir copia de la solicitud presentada por el interesado.”

4. Bonificaciones en el ITPAJD, Impuestos Locales y determinadas tasas

El tercer bloque de beneficios incide en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y otros impuestos locales y determinadas tasas. En concreto, el incentivo vinculado al ITPAJD es una bonificación del 95 por 100 de la cuota en los supuestos en que los bienes y derechos adquiridos se destinen directa y exclusivamente a la realización de inversiones con derecho a deducción; con relación al IAE, se define de igual modo una bonificación del 95 por 100 de las cuotas y recargos correspondien-

tes a las actividades de carácter deportivo que hayan de tener lugar; y la misma medida se reconoce a impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo del programa. Nuevamente el artículo 9 del Reglamento de desarrollo de la Ley 49/2002 precisa en sus apartados siguientes el procedimiento para el reconocimiento de los mismos:

“2. Para la aplicación de la bonificación en la cuota del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los sujetos pasivos unirán a la declaración-liquidación de dicho impuesto la certificación expedida por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente en la que conste el compromiso del solicitante de que los bienes y derechos adquiridos se destinarán directa y exclusivamente a la realización de inversiones efectuadas en cumplimiento de sus planes y programas de actividades, así como copia de la solicitud formulada ante el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a que se refiere el apartado 1 de este artículo en relación con dicha inversión.

En los casos en que dicha solicitud aún no haya sido presentada, se hará constar esta circunstancia en la documentación que se adjunte a la declaración-liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, debiéndose aportar la copia de la solicitud una vez que haya sido presentada.

El derecho a la bonificación en la cuota del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados quedará condicionado, sin perjuicio de las facultades de comprobación de la Administración tributaria, al reconocimiento por la Agencia Estatal de Administración Tributaria del derecho a que se refiere el apartado 1 de este artículo.

El órgano competente de la comunidad autónoma comunicará la identidad de los sujetos pasivos que hubieran aplicado la bonificación al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que, a su vez, comunicará a aquél las resoluciones que se adopten en los procedimientos a que se refiere el apartado 1 de este artículo en relación a dichos sujetos pasivos.

3. El reconocimiento previo del derecho de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas a la bonificación prevista en dicho impuesto se efectuará, previa solicitud del interesado, por el ayuntamiento del municipio que corresponda o, en su caso, por la entidad que tenga asumida la gestión tributaria del impuesto, a través del procedimiento previsto en el artículo 9 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto.

A la solicitud de dicho reconocimiento previo deberá adjuntarse certificación expedida por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente que acredite que las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento se enmarcan en sus planes y programas de actividades.

4. Para la aplicación de las bonificaciones previstas en otros impuestos y tasas locales, los sujetos pasivos deberán presentar una solicitud ante la entidad que tenga asumida la gestión de los respectivos tributos, a la que unirán la certificación acreditativa del cumplimiento del requisito exigido en el apartado 4 del artículo 8 de este Reglamento, expedida por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente.

5. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa del órgano competente en los procedimientos previstos en los apartados 3 y 4 de este artículo será de dos meses desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en el registro del órgano competente para resolver. El cómputo de dicho plazo se suspenderá cuando se requiera al interesado que complete la documentación presentada, por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y la presentación de la documentación requerida.

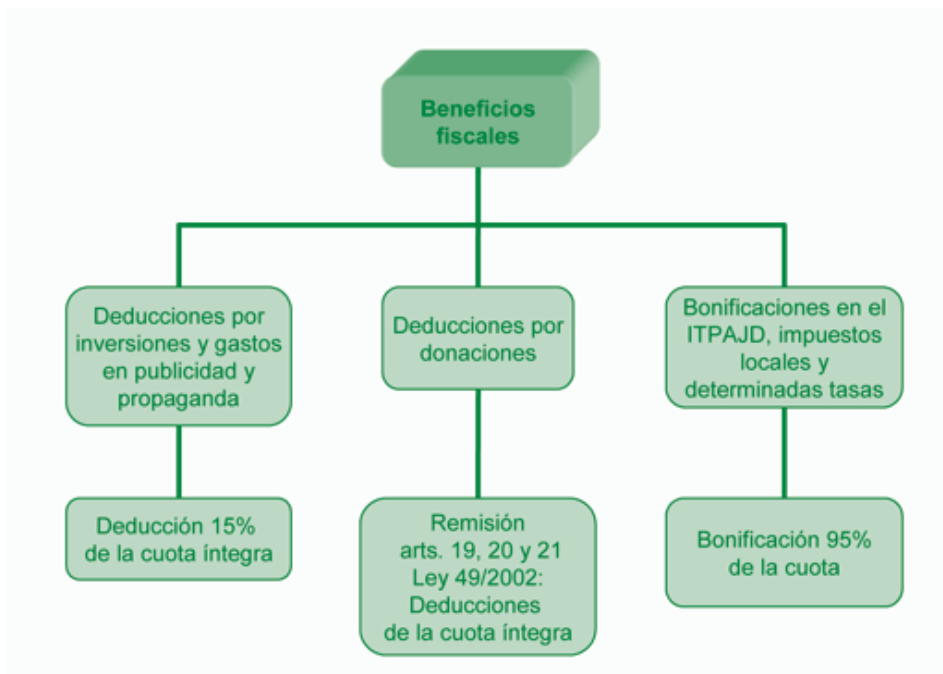
Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior sin que el interesado haya recibido notificación administrativa acerca de su solicitud, se entenderá otorgado el reconocimiento previo.

6. El órgano que, según lo establecido en los apartados anteriores, sea el competente para el reconocimiento del beneficio fiscal podrá requerir al consorcio y órgano administrativo correspondiente, o al solicitante, la aportación de la documentación a que se refiere el apartado 1 del artículo 10 de este Reglamento, con el fin de comprobar la concurrencia de los requisitos exigidos para la aplicación del beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita.”

Volviendo sobre el artículo 27 de la Ley 49/2002, objeto de este epígrafe, termina con los apartados cuarto y quinto, que señalan:

“4. La Administración tributaria comprobará la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales, practicando, en su caso, la regularización que resulte procedente.

5. Reglamentariamente, se establecerá el procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.”



5. Acontecimientos vigentes de excepcional interés público de carácter deportivo

En la actualidad están declarados acontecimientos de excepcional interés público de carácter deportivo:

- «Copa América 2007» (Disposición adicional trigésima cuarta de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social)

“Régimen fiscal del acontecimiento Copa América 2007.

Uno. Declaración de la Copa América 2007 como acontecimiento de excepcional interés público.

1. La celebración de la Copa América 2007 en España tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

2. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento alcanzará desde el 1 de enero de 2004 hasta 31 de diciembre de 2007.

3. La certificación de la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del programa será competencia del Consorcio Valencia 2007 conforme a lo dispuesto en el artículo 27.2.b de la citada Ley 49/2002.

4. Las actuaciones a realizar serán las que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizará por el Consorcio al que se ha hecho referencia en el apartado 3.

5. Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002.”

- «Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de Pekín 2008» (Artículo decimonoveno de la Ley 4/2004, de 29 de diciembre, de modificación de tasas y de beneficios fiscales de acontecimientos de excepcional interés público)

“Beneficios fiscales aplicables al Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de Pekín 2008.

1. El Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de Pekín 2008 tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

2. La duración de este programa será de 15 de septiembre de 2005 a 15 de septiembre de 2008.

3. La certificación de la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del programa será competencia de un Consorcio que se creará conforme a lo dispuesto en el artículo 27.2.b de la citada Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

4. Las actuaciones a realizar serán las que aseguren una adecuada preparación técnico-deportiva de los deportistas españoles de los Juegos de Pekín 2008. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizarán por el Consorcio al que se ha hecho referencia en el apartado 3 de este artículo.

5. Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, a excepción de lo contemplado en los apartados primero a y b y tercero de dicho artículo.”

- «Alicante 2008. Vuelta al Mundo a Vela» (Disposición adicional decimoquinta de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007)

“Beneficios fiscales aplicables a «Alicante 2008. Vuelta al Mundo a Vela»

Uno. La celebración de «Alicante 2008. Vuelta al Mundo a Vela» tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Dos. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento alcanzará desde el 1 de diciembre de 2007 hasta el 30 de noviembre de 2009.

Tres. La certificación de la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del programa será competencia de un Consorcio que se creará conforme a lo dispuesto en el artículo 27.2.b) de la citada Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

Cuatro. Las actuaciones a realizar serán las que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizará por el Consorcio al que se ha hecho referencia en el apartado 3 de este artículo.

Cinco. Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.”

- «Barcelona World Race» (Disposición adicional decimosexta de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007)

“Beneficios fiscales aplicables a «Barcelona World Race»

Uno. La celebración de «Barcelona World Race» tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Dos. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento alcanzará desde el 1 de julio de 2007 hasta el 30 de junio de 2010.

Tres. La certificación de la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del programa será competencia de un Consorcio que se creará conforme a lo dispuesto en el artículo 27.2.b) de la citada Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

Cuatro. Las actuaciones a realizar serán las que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizará por el Consorcio al que se ha hecho referencia en el apartado 3 de este artículo.

Cinco. Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.”

6. Conclusiones y propuestas

Primera.– Beneficios fiscales vinculados a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

La Ley 49/2002 no recoge individualizada y directamente los incentivos fiscales vinculados a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. Se limita a contemplar los incentivos máximos que pueden reconocerse. Es la ley que apruebe cada programa la que se encargará de fijar y concretar esos incentivos.

No obstante lo anterior, la práctica viene demostrando que las normas reguladoras de los diferentes programas de apoyo reconocen siempre esos beneficios máximos dispuestos por la Ley 49/2002.

Segunda.– Beneficios máximos reconocibles por gastos realizados en la propaganda y publicidad de la promoción del respectivo acontecimiento.

Los sujetos que realicen gastos de propaganda y publicidad para la promoción del correspondiente evento tienen derecho a una deducción en cuota del 15 por 100 del respectivo gasto total efectuado si el contenido del soporte publicitario se refiere de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, bajando la base de deducción al 25 por 100 del gasto en caso contrario.

La Ley excluye del goce de esta medida a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que cuantifiquen el rendimiento de la actividad económica mediante estimación objetiva, así como a los no residentes que operen sin establecimiento permanente.

Propuesta: Como en el caso de los convenios de colaboración empresarial y los gastos en actividades de interés general, creemos oportuna una modificación del texto legal que inserte un beneficio equiparable al definido por la norma para los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que cuantifiquen el rendimiento de la actividad económica mediante estimación objetiva, así como a los no residentes que operen sin establecimiento permanente (§ 40).

Tercera.– Beneficios máximos reconocibles por donaciones y aportaciones al consorcio que se cree.

Los sujetos que efectúen aportaciones al consorcio correspondiente podrán practicarse las deducciones de la cuota previstas en la Ley 49/2002, que dependerán de la naturaleza de dicho sujeto: a) si es sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la deducción prevista en el artículo 19 de la Ley 49/2002 (un 25 por 100 del importe donado); b) si es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, la deducción del artículo 20 de mismo texto normativo (un 35 por 100 del importe donado); c) si es sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que opera mediante establecimiento permanente, la deducción contemplada en el artículo 21 de la Ley 49/2002, que, como ya vimos, se remite al artículo 20 (un 35 por 100 del importe de la donación). No se prevé ninguna medida con relación a los no residentes que actúen sin establecimiento permanente.

La Ley 49/2002 no prevé en estos supuestos la exención de la eventual ganancia que pueda generarse en el donante.

Propuesta: Posible modificación de la Ley 49/2002 para insertar este beneficio, considerando exenta de tributación el incremento patrimonial que la donación puede acarrear en el donante (§ 41).

Cuarta.- Beneficios máximos en materia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

La Ley 49/2002 reconoce la posibilidad de establecer una bonificación del 95 por 100 de la cuota de este impuesto cuando los bienes o derechos adquiridos se destinen a la realización de inversiones en gastos directamente vinculados con la propaganda y publicidad del acontecimiento.

TABLA RESUMEN DE LAS PRINCIPALES PROPUESTAS Y RECOMENDACIONES

CAPÍTULO I FOMENTO DEL DEPORTE Y SISTEMA TRIBUTARIO LOS TRIBUTOS COMO INSTRUMENTOS PARA LA INTERVENCIÓN DE LOS PODERES PÚBLICOS EN EL ÁMBITO DEPORTIVO	
§ 1	Conveniencia de tener presente que el artículo 43.3 de la Constitución, al encargar a los poderes públicos el fomento del deporte, exige actuaciones equilibradas en los ámbitos deportivos profesionales y de base. En particular, en el caso de la Comunidad Autónoma de Andalucía hay que tener en cuenta especialmente el amplio contenido del artículo 2 de la Ley 6/1998, del Deporte y el abanico de actuaciones que exige y permite su cumplimiento.
§ 2	Posible reforzamiento del papel de las Entidades Locales en las tareas de apoyo a la actividad deportiva.
§ 3	Inclusión en la Ley andaluza del Deporte de la previsión expresa de que la Comunidad Autónoma procurará que determinadas entidades deportivas y los deportistas pueden gozar de las máximas ventajas fiscales dentro de su ámbito territorial, teniendo en cuenta siempre la necesidad de respetar los principios constitucionales de justicia tributaria para hacerlos compatibles con el propio encargo constitucional de impulso del deporte en general.
§ 4	Revisión de la actual normativa sobre Haciendas locales para prever la concesión de beneficios fiscales y las materias a que tales beneficios podrían afectar en el ámbito del deporte.
CAPÍTULO II LOS AGENTES DEL DEPORTE SECTOR PÚBLICO Y SECTOR PRIVADO	
§ 5	Planificación de las posibles medidas de fomento del deporte con clara distinción entre las que afectan a los deportistas, por una parte, y, por otra, las que se refieren a las entidades deportivas o a las personas y entidades que en general contribuyen a la financiación de esta actividad. Manifestamos nuestra preferencia por actuar a través de esta segunda vía.
§ 6	Toma de conciencia por parte de las Comunidades Autónomas en general sobre la trascendencia de la declaración de utilidad pública de las entidades vinculadas al deporte a efectos del disfrute de beneficios fiscales y la validez de tal declaración como medio de protección del deporte.

CAPÍTULO III	
EL DEPORTE ANTE EL SISTEMA TRIBUTARIO VISIÓN GENERAL DE LOS DIFERENTES TRIBUTOS ESTATALES, AUTONÓMICOS Y LOCALES	
§ 7	Posible utilización de las competencias normativas que la Comunidad Autónoma de Andalucía ostenta sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para rebajar la carga fiscal que soportan algunas operaciones sujetas a este tributo relacionadas con el deporte, los deportistas o los acontecimientos deportivos, en particular los acontecimientos de excepcional interés público.
§ 8	Se recomienda que la Comunidad Autónoma de Andalucía procure evitar cualquier figura impositiva propia que pueda producir efectos colaterales de desincentivo sobre determinadas modalidades deportivas.
§ 9	Conveniencia de evitar que las prestaciones exigidas a los agentes del deporte en forma de tasas o precios públicos, sobre todo por la utilización de infraestructuras e instalaciones deportivas, sean equivalentes o estén por encima del coste soportado por la Administración para prestar el servicio o realizar la actividad correspondiente.
§ 10	Mayor adecuación de la noción de tasa que la de precio público para encuadrar las cantidades satisfechas por el uso y disfrute de instalaciones deportivas de titularidad pública.
CAPÍTULO IV	
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (I) INGRESOS DE LOS DEPORTISTAS Y PROGRESIVIDAD DEL IRPF	
§ 11	Inoportunidad de cualquier reivindicación o propuesta para calificar como rentas irregulares los ingresos habituales de los deportistas, habida cuenta de la posición adoptada por el legislador y los órganos administrativos desde la primera Ley del IRPF de 1978.
§ 12	Conveniencia de plantear con claridad que determinados ingresos de los deportistas, como la prima de fichaje o sus participaciones en el precio de la cesión de sus servicios a terceros, sean considerados rentas irregulares, con la consiguiente reducción del 40 por 100 de su cuantía, cuando se vinculan a periodos superiores a dos años.
§ 13	Orientación de los contratos y convenios colectivos hacia la debida distinción entre retribuciones periódicas y no periódicas, dado que estas últimas pueden tener derecho a la reducción del 40 por 100 de su importe en las condiciones previstas por la normativa actual.
§ 14	Recomendación de expresa calificación de los premios recibidos por los deportistas como rentas irregulares por el Reglamento, junto con los premios literarios, artísticos y científicos (vid. § 19)
CAPÍTULO V	
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (II) EXENCIÓN DE LAS AYUDAS A DEPORTISTAS DE ALTO NIVEL	
§ 15	Conveniencia de incluir en el texto legal regulador del IRPF una referencia expresa al Comité Paralímpico Español, que desde la modificación introducida en la Ley del Deporte por la Ley 50/1998 tiene la misma naturaleza y funciones que el Comité Olímpico y disfruta de igual régimen tributario.
§ 16	Modificación de la remisión normativa del artículo 4 del Reglamento del IRPF para citar la disposición actualmente vigente sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento.

§ 17	Conveniencia de extender la exención fiscal de las ayudas recibidas por los deportistas de alto nivel prevista en el IRPF a los deportistas de alto rendimiento (con revisión de su cuantía) como eficaz medio de la protección del deporte amparada por la Constitución.
§ 18	Propuesta de que las Comunidades Autónomas o sus organismos correspondientes aparezcan expresamente en la enumeración del artículo 4 del Reglamento del IRPF, de manera que la exención pueda aplicarse sin problemas a becas como las examinadas de los Programas Élite y Salto convocadas por la Junta de Andalucía. Posible extensión de los otorgantes de las ayudas a las personas y entidades privadas.
§ 19	Inclusión de los premios deportivos, junto con los literarios, artísticos y científicos y con los mismos requisitos que éstos a efectos de su exención en el IRPF (vid. § 14)
§ 20	La propuesta de extensión de la exención del IRPF a los deportistas de alto rendimiento implica que convendría fijar la cuantía correspondiente a dicha exención atendiendo a las ayudas concedidas conforme a los programas de formación.
§ 21	Recomendación de que la Ley o el Reglamento del IRPF lleven a cabo la calificación expresa de las ayudas percibidas por los deportistas como rendimientos de trabajo personal, dado que si dichas cantidades superan la cuantía exenta (propuesta § 17) el exceso deberá ser sometido a tributación y esa calificación como renta del trabajo es fiscalmente relevante. Aunque así puede deducirse de la normativa actual, insistimos en la conveniencia de su reconocimiento expreso.
CAPÍTULO VI	
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (III) MUTUALIDAD DE PREVISIÓN SOCIAL DE DEPORTISTAS PROFESIONALES	
§ 22	Ampliación del régimen especial de las aportaciones a la Mutualidad de Deportistas Profesionales a los deportistas que actúan por cuenta propia y cuyos rendimientos no proceden por tanto del trabajo sino de una actividad económica conforme al artículo 27 de la Ley reguladora del IRPF.
§ 23	Reconocimiento de la posibilidad de que también los deportistas de alto rendimiento se acojan al régimen especial, bien mediante su incorporación a la Mutualidad de Deportistas Profesionales bien autorizándoles aportaciones especiales a través de otras entidades aseguradoras.
§ 24	Aplicación de la reducción del 40 por 100 a las cantidades percibidas por disposición de los derechos consolidados en los supuestos enumerados, con la consiguiente modificación del artículo 18.3 de la Ley del IRPF.
§ 25	Propuesta de simplificación máxima del régimen de recuperación de las aportaciones deducidas en caso de disposición anticipada de los derechos consolidados con pérdida de los beneficios fiscales, con la finalidad principal de evitar tantas autoliquidaciones complementarias como años en que se efectuaron las aportaciones. Y conveniencia de que la totalidad de las cantidades percibidas se imputen al ejercicio en que se perciben con un porcentaje de reducción que compense las diferencias de tipos aplicables y la no exigencia de intereses de demora.
§ 26	Modificación de la normativa del IRPF en el sentido de que los excedentes sobre las aportaciones en el caso anterior tengan la consideración de rendimientos del capital mobiliario, integrándose en la llamada base del ahorro y tributando al 18 por 100. Ello implica que no serían caracterizados dichos excedentes como rendimientos del trabajo, con el consiguiente sometimiento a tarifa progresiva (estatal y autonómica, que pueden llegar hasta el 43 por 100) como sucede en la actualidad.

CAPÍTULO VII	
OTROS ASPECTOS DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS DEPORTISTAS EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS RESIDENTES Y NO RESIDENTES	
§ 27	Revisión tanto de la complejidad como de los resultados del actual sistema de tributación de los trabajadores desplazados residentes que cumplan los requisitos legales para optar por tributar conforme al Impuesto sobre la Renta de no Residentes. En particular se debe reducir su ámbito de aplicación a las rentas del trabajo obtenidas en España. A título de ejemplo de los puntos insatisfactorios del régimen actual, recordemos que dicha opción debe ejercitarse en los primeros seis meses a partir del inicio de la actividad, precepto reglamentario que no parece responder al espíritu de la norma legal.
CAPÍTULO VIII	
RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL DEPORTISTA IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y DEPORTE	
§ 28	La Comunidad Autónoma de Andalucía podría aprovechar las competencias normativas que tiene reconocidas en el Impuesto sobre el Patrimonio para aprobar deducciones o bonificaciones similares a la implantada en el ámbito de la Comunidad Valenciana con ocasión de la reciente celebración de la Copa América. Esta medida podría emplearse por la Hacienda autonómica como cauce de apoyo a los acontecimientos deportivos de análogas características que puedan celebrarse en el futuro dentro del territorio andaluz.
CAPÍTULO IX	
LA TRIBUTACIÓN DE LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN DE LOS DEPORTISTAS	
§ 29	Revisión del régimen especial de imputación de rentas instaurado en el artículo 92 de la Ley del IRPF sobre gravamen de las rentas obtenidas por la cesión de los derechos de imagen.
CAPÍTULO XI	
LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO EN EL DEPORTE	
§ 30	Reforma de la Ley del IRPF para aumentar la deducción por donativos, quizás hasta llegar a un 15 por 100, equiparándola de este modo al porcentaje vigente en otras deducciones.
§ 31	Reforma de la Ley del IRPF para liberalizar parcialmente la deducción por donativos, equiparándola al régimen de la deducción por inversión en vivienda habitual, en el sentido de permitir que las Comunidades Autónomas puedan asumir, dentro de unos márgenes, competencias fiscales en orden a la regulación de este tipo de deducción.
§ 32	Planteamiento de la posible creación de deducciones autonómicas propias en el IRPF, que, como medida para impulsar el mecenazgo, fomenten la participación privada en el mundo del deporte. El importe de tales deducciones se aplicaría en su totalidad sobre la cuota íntegra autonómica.
§ 33	Mejora de la información suministrada por las Comunidades Autónomas a las personas y entidades radicadas en su territorio sobre las medidas estatales vigentes en el Impuesto sobre Sociedades que favorecen donaciones a determinadas entidades.

§ 34	Mejora de la información suministrada por las Comunidades Autónomas a los sujetos y entidades que obtengan rentas en su territorio sobre las medidas estatales vigentes en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes que favorecen donaciones a favor de determinadas entidades.
§ 35	Inclusión de las actividades relacionadas con el fomento del deporte en la relación de actividades prioritarias de mecenazgo a efectos de la aplicación de su específico régimen fiscal.
§ 36	Modificación del artículo 25 de la Ley 49/2002 (referente al régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos) para insertar la referencia expresa a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que no operen mediante establecimiento permanente en territorio español y los sujetos pasivos del IRPF cuando determinen los rendimientos de la actividad económica en estimación objetiva.
§ 37	Posible establecimiento de una deducción en la cuota del correspondiente tributo (IRPF, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes) para las personas o entidades que suscriban convenios de colaboración, fomentando la entrada de dinero privado en el deporte.
§ 38	Modificación del artículo 26 de la Ley 49/2002 para insertar una referencia expresa a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que no operen mediante establecimiento permanente en territorio español y los sujetos pasivos del IRPF cuando determinen los rendimientos de la actividad económica en estimación objetiva.
§ 39	Posible establecimiento de una deducción en la cuota del correspondiente tributo (IRPF, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes) para las personas o entidades que efectúen un gasto en actividades de interés general.
§ 40	Modificación del artículo 27 de la Ley 49/2002 para insertar una referencia expresa a los sujetos pasivos del IRPF que cuantifiquen el rendimiento de la actividad económica mediante estimación objetiva, así como a los no residentes que operen sin establecimiento permanente.
§ 41	Modificación de la Ley 49/2002 para declarar exento de tributación el incremento patrimonial que pueda acarrear en el donante la aportación a los consorcios creados con ocasión de los acontecimientos de excepcional interés público.

BIBLIOGRAFÍA SELECCIONADA

- AAVV (Coordinador A. Palomar Olmeda), *El modelo europeo del deporte*, 2002.
- AAVV (Coordinador J. L. Carretero Lestón), *La Constitución y el deporte (X Jornadas Unisport sobre Derecho deportivo)*, Málaga, 1994.
- AAVV (Director L. M. Cazorla Prieto), *Derecho del Deporte*, Tecnos, Madrid, 1992.
- AAVV (Director M. Porrás Sánchez), *Hábitos y actitudes de los sevillanos ante el deporte*, Observatorio del Deporte, Instituto Municipal de Deportes, Ayuntamiento de Sevilla, 2006.
- AAVV (Directores I. Jiménez Soto y E. Arana García), *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005.
- AAVV (Coordinador I. Núñez Zubillaga), *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Comentarios a la Ley 35/2006 y al Real Decreto 439/2007*, Aranzadi, Cizur Menor, 2007.
- AAVV, "Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen", *El Impuesto sobre la Renta. Comentarios a la Ley 40/1998 y a su Reglamento*, Marcial Pons, Madrid, 1999.
- AAVV, *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2007.
- ADAME MARTÍNEZ, F. D., *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996.
- ALLUÉ BUIZA, A., "El marco jurídico del deporte. Teoría general", en AAVV (Coordinador J. Espartero Casado), *Introducción al Derecho del deporte*, Dykinson, Madrid, 2004, págs. 25-48.
- "El deporte como fenómeno jurídico y bien constitucionalmente protegido", en AAVV (Coordinador J. Espartero Casado), *Introducción al Derecho del deporte*, Dykinson, Madrid, 2004, págs. 49-72.
- ALMUDI CID, J. M., "Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional cuando la participada es residente en terceros Estados", *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2003, págs. 33-54.

Bibliografía

- “Transparencia fiscal internacional y convenios de doble imposición: comentario a la sentencia del Tribunal Administrativo de Apelaciones de París de 30 de enero de 2001”, *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2001, págs. 39-46.
- ALMUDI CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F., “La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas: especial referencia al artículo 17 del MCOCDE”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 13, 2005, págs. 257-277.
- ALONSO MURILLO, F., “Las aportaciones y prestaciones de la Mutualidad de Deportistas Profesionales en el IRPF”, *Revista de Información Fiscal*, núm. 43, 2001, págs. 33-63.
- “Las aportaciones a los planes de pensiones en la imposición estatal sobre la renta: últimos avances en un tratamiento fiscal favorable al desarrollo de estas instituciones de previsión social complementaria”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 7, 2002, págs. 9-64.
- ARIAS DOMÍNGUEZ, A., “De nuevo sobre el carácter mercantil o laboral de la explotación de los derechos de imagen de los deportistas profesionales y sus consecuencias procesales”, *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 13, 2005, págs. 327-331.
- “Otra vez acerca de la configuración de los derechos de imagen de los deportistas profesionales, en este caso sobre la posibilidad de «diseñar» la naturaleza jurídica de esta partida económica en convenio colectivo”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 15, 2005, págs. 315-318.
- ARRIBAS LEÓN, M., “Donativos, donaciones y aportaciones a ONGs: Régimen fiscal en los impuestos directos que gravan la renta”, *Estudios Financieros-Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 283, 2006, págs. 85-125.
- BACHMAN, B., “Prohibitions of discriminations: EC-Treaty rules and direct taxation in Germany”, *EC Tax Review*, núm. 4, 1995, págs. 243-259.
- BAHÍA ALMANSA, B., “Trascendencia fiscal del cambio de forma jurídica de los clubs deportivos en sociedades anónimas deportivas”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 18, 2006, págs. 183-195.
- BANACLOCHE PALAO, C., “Tributación de las cantidades satisfechas por los clubes de fútbol a las sociedades cesionarias de los derechos de imagen de los deportistas (SAN de 20 de enero de 2005)”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 17, 2006, págs. 373-377.
- “Algunas notas básicas sobre la tributación de los derechos de imagen de los deportistas tras la reforma del IRPF”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 18, 2006, págs. 133-139.
- BARRACHINA JUAN, E., *Derecho del Deporte*, PPU, Barcelona, 2001.
- BARRIOS BAUDOR, G. L., “Mutualidad de deportistas profesionales: a modo de simple nota informativa”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 12, 2004, págs. 531-543.

- BERMEJO VERA, J., "Constitución y ordenamiento deportivo", *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 63, 1989, págs. 337-364.
- *Constitución y Deporte*, Tecnos, Madrid, 1998.
- BILBAO ESTRADA, I., "La fiscalidad de los acontecimientos deportivos de excepcional interés público", *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 13, 2005, págs. 167-202.
- "Régimen fiscal de los equipos participantes en la Copa América 2007 y de sus integrantes", *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 14, 2005, págs. 443-479.
- BLANCO PEREIRA, E., "Las cláusulas de rescisión de los futbolistas: primer límite jurisprudencial (Comentario a la Sentencia del Juzgado de lo Social de Pontevedra, de 23 de septiembre de 1998)", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 365, 1998, págs. 253-262.
- "Una sentencia que estima el criterio de mejora salarial para desestimar la existencia de abuso de derecho en una cláusula de rescisión", *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 10, 1998, págs. 263-268.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A., "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*, núm. 11, 2004, págs. 179-197.
- "La propuesta de modificación del RIVA en materia de exenciones de entidades sin fines de lucro", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 4, 2007, págs. 9-13.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J., "Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo", *Estudios Financieros-Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 218, 2001, págs. 81-130.
- BOLLMAN, M., "La tributación de los expatriados", *Impuestos*, 1998, t. 2, págs. 235-247.
- BUIREU BUADES, H., "La fiscalidad de los derechos de imagen", *Gaceta Fiscal*, núm. 151, 1997, págs. 47-55.
- CAAMAÑO ANIDO, J. M. y CALDERÓN CARRERO, J. M., *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Comentarios y concordancias con la legislación española) 1992-1995*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1997, págs. 89-116.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., *Imposición directa y no discriminación comunitaria*, EDERSA, Madrid, 2000.
- "La tributación de los artistas y deportistas no residentes en el marco de los Convenios de Doble Imposición", *Carta Tributaria*, núm. 14, 2001, págs. 1-22.
- CAMPS POVILL, A., "Algunas reflexiones sobre la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1998, de 23 de julio y su incidencia en el asociacionismo deportivo", *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 2, 1999, págs. 183-196.

Bibliografía

- CARBAJO PÉREZ, R., “Las federaciones deportivas y el Impuesto de Sociedades tras la Ley 49/2002”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 15, 2005, págs. 343-356.
- CARBAJO VASCO, D., “Los incentivos fiscales al mecenazgo tras la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”, *Impuestos*, 2003, t. 1, págs. 357-386.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N., “Derechos de imagen y transparencia fiscal”, *Tribuna Fiscal*, núm. 79, 1997, págs. 59-67.
- “El nuevo ámbito de sujeción de rentas de no residentes”, *Tribuna Fiscal*, núm. 20, 1992, págs. 53-72.
- CARRETERO LESTÓN, J. L., “Aspectos tributarios del patrocinio deportivo”, en *Derecho del Deporte. El nuevo marco legal*, Unisport, Málaga, 1992.
- “Normas tributarias de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte”, *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 1, 1993, pág. 27-32.
 - “El gravamen de los traspasos de futbolistas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”, *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 2, 1993, págs. 227-230.
 - “Antecedentes, génesis y tramitación parlamentaria de la Ley 6/1998, de 14 de diciembre, del Deporte”, *Anuario Andaluz de Derecho Deportivo*, núm. 1, 2001, págs. 61-66.
 - “La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a los servicios deportivos prestados por entidades sin ánimo de lucro”, en AAVV (Coordinadora A. Salinas de Frías) *Persona y Estado en el umbral del siglo XXI*, Facultad de Derecho, Málaga, 2001, págs. 153-160.
 - “La exención de la prestación de servicios deportivos por organismos sin ánimo de lucro en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia”, *Derecho Deportivo*, núm. 1, 2003, págs. 23-27.
 - “Comentarios al proyecto de Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”, *Boletín Aranzadi Fiscal*, núm. 45, 2003.
 - “Disposiciones tributarias en la legislación deportiva”, en AAVV (Coordinadores I. Martín Dégano, G. Menéndez García y A. Vaquera García), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, t. II, Lex Nova, Valladolid, 2005, págs. 1187-1203.
- CARRETERO LESTÓN, J. L. y LÓPEZ GARCÍA, M., “Supuestos prácticos sobre la fiscalidad del patrocinio publicitario y del mecenazgo deportivos”, *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 14, 2001, págs. 181-188.
- CASADO OLLERO, G. y CARRETERO LESTÓN, J. L., “Derecho financiero y deporte”, *El Derecho Deportivo*, UNISPORT, Cádiz, 1986.

- CASANELLAS CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, Marcial Pons, Madrid, 2003.
- CASANOVA GUASCH, F. y LANDA AGUIRRE, I., “El tratamiento de los derechos de explotación de la imagen”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, t. I, 1997, págs. 1783-1793.
- CAYÓN GALIARDO, A., “Las rentas irregulares y el IRPF”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 22, 1979, págs. 245-273.
- CAZORLA PRIETO, L. M., *Deporte y Estado*, Labor, Barcelona, 1979.
- “Consideraciones sobre el tratamiento del deporte en el sistema tributario español vigente”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 54, 1987, págs. 183-204.
 - “Los modelos asociativos de ámbito autonómico”, *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 6, 1995, págs. 243-252.
 - *Impuesto sobre Actividades Económicas y Deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1996.
- CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., *Los Impuestos del Deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., “Las indemnizaciones percibidas en los «traspasos» de jugadores de fútbol por entidades no residentes y su discutible sujeción al Impuesto sobre Sociedades (comentario a la STS de 16 de julio 1998)”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 2, 1999, págs. 197-220.
- “Principales novedades que introduce la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de Reforma Parcial del IRPF, en la fiscalidad de los deportistas”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*”, núm. 9, 2003, págs. 25-46.
 - “La residencia fiscal de los deportistas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*”, núm. 9, 2003, págs. 319-327.
 - “Declaración del IRPF de un futbolista profesional”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*”, núm. 10, 2003, págs. 481-488.
 - “Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2002: imposibilidad de aplicar la cláusula antielusión del artículo 17.2 MC OCDE para la cesión a sociedades de los derechos de imagen de los deportistas cuando no aparece expresamente recogida en los convenios suscritos por España con otros países”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 11, 2004, págs. 267-269.
 - “La exención de IVA en las prácticas vinculadas al deporte: comentario a la STJ-CE de 21 marzo 2002”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 11, 2004, págs. 325-332.
 - “Criterios para determinar la residencia fiscal en España con especial referencia a los últimos cambios en la legislación tributaria española para atraer a nuestro

Bibliografía

- país a deportistas de élite”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 12, 2004, págs. 247-264.
- “¿Crisis del criterio de la residencia habitual?: una propuesta de revisión para someter los tributos de naturaleza personal exclusivamente en el Estado de la fuente”, *Estudios-Financieros-Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 257-258, 2004, págs. 65-132.
 - “Las prestaciones de servicios relacionados con la práctica del deporte y la exención del IVA”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 13, 2005, págs. 151-166.
 - “Actualidad tributaria de jurisprudencia y doctrina administrativa en materia deportiva y del entretenimiento”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 15, 2005, págs. 307-313.
 - “Actualidad tributaria de jurisprudencia y doctrina administrativa en materia deportiva”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 16, 2006, págs. 393-399.
 - “Los regímenes tributarios especiales que concede nuestro sistema tributario a los deportistas para favorecer la generación de renta en nuestro país”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 17, 2006, págs. 159-168.
 - “Actualidad tributaria de jurisprudencia y doctrina administrativa en materia deportiva”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 17, 2006, págs. 379-386.
- CIFUENTES MATEOS, D., “Los derechos de imagen en el deporte profesional y su no explotación como supuesto de rescisión del contrato de trabajo de los deportistas profesionales”, *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 12, 2004, págs. 311-327.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., FALCÓN Y TELLA, R., MARTÍN QUERALT, J., PALAO TABOADA, C. y PÉREZ ROYO, F., “El tratamiento jurídico-tributario aplicable a los pagos que un club de fútbol satisface a las sociedades titulares de la explotación comercial de derechos de imagen de deportistas”, *Impuestos*, I, 1996, págs. 518-542.
- COLAO MARÍN, P. A., “Los rendimientos irregulares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Impuestos*, 2004, t. I, págs. 557-589.
- CONSEJO SUPERIOR DE DEPORTES, *El Deporte Español ante el Siglo XXI*, Ministerio de Educación y Cultura, Madrid, 2000.
- CORCUERA TORRES, A., “La exención de los deportistas de alto nivel en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 2, 1999, págs. 13-44.
- CORCUERA TORRES, A. Y BLASCO DELGADO, C., “Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte: Visión práctica”, *Revista de Información Fiscal*, núm. 59, 2003, págs. 233-241.
- CORDERO SAAVEDRA, L., *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*, Lex Nova, Valladolid, 2001.

- “Las cuantías abonadas por entidades deportivas a cesionarias de derechos de imagen de deportistas profesionales y el supuesto de su calificación jurídico-tributaria como rendimientos del trabajo personal: sentencia comentada SAN 13 junio 2002”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 2, 2003, págs. 9-16.
- “Las rentas por cesión de derechos de imagen. Calificación en el derecho interno y en los convenios para evitar la doble imposición”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 264, 2002, págs. 421-446.

CORTES MARTÍN, J. M., “Deporte profesional y Derecho Europeo de la competencia en la jurisprudencia del TJCE”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 28, 2007 págs. 1-26.

CUCHI DENIA, J. M., “La distribución competencial del deporte: una visión desde el derecho comparado”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 15, 2005, págs. 219-240.

- *La distribución de competencias deportivas en España*, Bosch, Barcelona, 2005.

DE LA HUCHA CELADOR, F., “Derechos de imagen”, en AAVV (Coordinador G. Orón Moratal), *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, págs. 541-568.

DE LA IGLESIA PADROS, E., “Derecho deportivo y Derecho de asociación”, en AAVV (Directores I. Jiménez Soto y E. Arana García), *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, págs. 435-462.

DE LA PLATA CABALLERO, N., “Derecho deportivo y Derecho administrativo: la intervención administrativa en el deporte”, en AAVV (Directores I. Jiménez Soto y E. Arana García), *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, págs. 81-104.

DE VAL TENA, A. L., “Sobre la naturaleza –¿salarial?– de la compensación económica por la cesión de los derechos de imagen del deportista profesional (Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía/Sevilla, de 28 de enero de 2003)”, *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 11, 2004, págs. 287-291.

DOMÍNGUEZ RODICIO, J. R., “Rentas irregulares”, *Impuestos*, núm. 12, 2007, págs. 11-25.

DRAKE DRAKE, R. “Limitación de la progresividad en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas a determinados artistas y deportistas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 97, 1972, págs. 65-72.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “La progresividad del Impuesto sobre la Renta: su incidencia en artistas y deportistas”, *Crónica Tributaria*, núm. 31, 1979, págs. 227-236.

ESTEBAN PAÚL, A., “Régimen fiscal de las mutualidades de previsión social”, *Carta Tributaria*, núm. 22, 2002, págs. 1-28.

Bibliografía

- “Medidas fiscales relativas al ahorro-previsión social para 1998”, *Impuestos*, 1998, t. 2, págs. 206-214.
- FALCÓN Y TELLA, R., “El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas”, *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 9, 1998, págs. 5-12.
- “Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del capital, premios y derechos de imagen: la supervivencia de una injustificada y peculiar elevación al íntegro”, *Quincena Fiscal*, núm. 4, 1998, págs. 5-8.
 - “La jurisprudencia comunitaria en materia de obligación real (I): las sentencias *Schumacker*, *Wielockx*, y *Asscher* y la injustificada reacción contra las mismas basada en la autonomía del derecho fiscal”, *Quincena Fiscal*, núm. 13, 1998, págs. 6-10.
 - “La posible inconstitucionalidad del régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2000, págs. 5-9.
 - “La incompatibilidad del régimen especial de imputación de los derechos de imagen con los convenios de doble imposición”, *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2002, págs. 5-8.
- FERNÁNDEZ AMOR, J., “Aspectos internacionales de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 9, 2006, págs. 9-70.
- FERNÁNDEZ-ARAMBURU, A., “En torno a la incidencia del IVA a los clubes, a los deportivos”, *Carta Tributaria*, Monografías núm. 254, 1996.
- FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L., “Requisitos formales para el disfrute de los beneficios fiscales de las entidades sin fines lucrativos declaradas de interés general o utilidad pública”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 15, 2005, págs. 95-115.
- “Marco práctico fiscal de la imputación de rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen de los deportistas profesionales en el IRPF”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 16, 2006, págs. 517-523.
 - “La fiscalidad de los clubes de fútbol profesionales como sociedades anónimas deportivas”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 17, 2006, págs. 63-81.
- FERNÁNDEZ Y ACEVEDO, R., “Distribución competencial y regulación de las titulaciones de los Técnicos Deportivos en España”, *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 6, 1995, págs. 193-204.
- GAITEIRO FORTES, J., “Los sistemas de previsión social en el IRPF”, *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2003, págs. 9-14.
- GALAPERO FLORES, R. M., “Improcedencia de deducción del IVA soportado en diversas operaciones realizadas por un club de fútbol (derechos de imagen: devolución de ingresos; arrendamiento de viviendas; ingresos obtenidos por la participación en quinielas; pagos realizados a determinados clubes de fútbol extranjeros por el tras-

paso de jugadores, inversión del sujeto pasivo del IVA): Resolución del TEAC de 15 de junio de 2005”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 16, 2006, págs. 331-348.

GAMERO CASADO, E., “Naturaleza y régimen jurídico de las federaciones deportivas”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 8, 2002, págs. 25-50.

- “Aproximación al objeto y a los principios rectores de la Ley del Deporte de Andalucía”, *Anuario Andaluz de Derecho Deportivo*, núm. 4, 2004, págs. 97-110.
- “La ordenación jurídica del deporte en Andalucía”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 11, 2004, págs. 391-417.
- “Derecho deportivo y Derecho autonómico”, en AAVV (Directores I. Jiménez Soto y E. Arana García), *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, págs. 107-124.

GARCÍA-ARANDA SOTO, E., “Rendimientos del trabajo y cesión de derechos de imagen en el IRPF”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 12, 2004, págs. 527-530.

GARCÍA CARRETERO, B., “La opción de los no residentes por la obligación personal en caso de tributación conjunta: comentario a la STJCE de 14 de septiembre de 1999”, *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2000, págs. 37-46.

GARCÍA GÓMEZ, A., PALÁ LAGUNA, R., TEJEDOR BIELSA, J. C. y VALLEJO DACOSTA, R., “Informe para una política autonómica de apoyo al deporte”, *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 10, 1998, págs. 295-328.

GARCÍA FRÍAS, A., “La necesaria armonización de la tributación de las personas físicas no residentes a la luz de la Jurisprudencia del TJCE”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 242, 1996, págs. 1019-1048.

GARCÍA HEREDIA, A., “La tributación de los campos de golf en España”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 76, 2007, págs. 57-78.

GARCÍA NOVOA, C., “La tributación del traspaso de futbolistas (comentario a la STS de 4 de marzo de 1998)”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 9, 1998.

GIL CRUZ, E. M., “Tributación en el IS de los rendimientos que percibe la LNFP por la retransmisión televisiva y publicidad de los partidos”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 3, 2007, págs. 15-18.

GIL DEL CAMPO, M., “La aprobación del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”, *Carta Tributaria*, núm. 7, 2004, págs. 1-15.

- *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, 2ª edición, CISS, Valencia, 2005.

Bibliografía

- GIL MACIÁ, L., "Las donaciones no dinerarias realizadas a favor de las entidades sin fines lucrativos: alcance de la exención de rentas en la nueva Ley de Mecenazgo", *Impuestos*, 2005, t. I, págs. 363-391.
- GÓMEZ GÁLLIGO, F. J., "Sociedades anónimas deportivas y asociaciones deportivas", *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 11, 2004, págs. 67-81.
- GONZÁLEZ GARCÍA, A. L., "Los clubes de fútbol y el Impuesto sobre Sociedades", *Impuestos*, 2001, t. I, págs. 530-543.
- GOROSPE OVIEDO, J. I., "Tributación de las aportaciones realizadas a la Mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales: ¿una desgravación fiscal con los días contados?", *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 13, 2005, págs. 471-480.
- GRIJELMO CASTRO, C., "El traspaso de jugadores de fútbol entre clubes: ¿constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales?", *Crónica Tributaria*, núm. 65, 1993.
- HERRERA MOLINA, P. M., "Rentas imputadas por derechos de imagen (Problemas constitucionales y de carácter internacional)", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 54, 2001, págs. 55-73.
- IBÁÑEZ MARSILLA, S. y GARCÍA MORENO, A., "Régimen de los incentivos fiscales a favor de la XXXIIª edición de la «America's Cup Valencia 2007»", *Tribuna Fiscal*, núms. 202-203, 2007, págs. 44-63.
- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Informe de la Comisión constituida para el estudio de la fiscalidad del deporte*, junio de 1998, ejemplar mecanografiado.
- JIMÉNEZ BONILLA, J., "La financiación autonómica andaluza a las entidades locales en materia de deporte: un análisis de la Ley 6/1998, de 14 de diciembre, del Deporte", *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 13, 2005, págs. 391-406.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I., "Fiscalidad y deporte profesional: examen de algunas cuestiones de actualidad", *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 5, 1995, págs. 5-36.
- "Las actuaciones de la Administración Tributaria en relación con ciertas remuneraciones a los deportistas profesionales (La polémica de los contratos de imagen)", *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 6, 1995, págs. 299-304.
 - "La exención de determinadas prestaciones relacionadas con la práctica del deporte en el IVA (Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 7 de mayo de 1998)", *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 8, 1997, págs. 219-226.
 - *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, Marcial Pons, Madrid, 2001.
 - "Cuestiones actuales sobre la fiscalidad de la explotación comercial de la propia imagen", *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 10, 2003, págs. 99-110.

- JIMÉNEZ SOTO, I., "Derecho deportivo y Derecho administrativo", en AAVV (Directores I. Jiménez Soto y E. Arana García), *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, págs. 51-77.
- LAMOCA PÉREZ, C., "Los sistemas de previsión social en el IRPF. Comentarios a las previsiones normativas de la nueva Ley y Reglamento", *Carta Tributaria*, núm. 14, 2007, págs. 3-53.
- LANDA AGUIRRE, I., "Los derechos de explotación de la imagen, los deportistas y la opción de tributación en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 14, 2004, págs. 21-23.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. y CASADO OLLERO, G., "Consideraciones sobre las rentas irregulares. Régimen fiscal de artistas y deportistas", *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, núm. 26, 1980, págs. 253-283.
- LETE ACHIRICA, C., "Los derechos de imagen en el IRPF", *Impuestos*, 1999, t. 1, págs. 364-378.
- LLAMAS LABELLA, M. A. "La progresividad impositiva en artistas y deportistas. Análisis de una circular administrativa", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 2, 1974, págs. 393-398.
- LÓPEZ RIVAS, S., "Estatuto fiscal del mecenazgo en la Ley 49/2002", *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2004, págs. 9-26.
- LÓPEZ SAKO, M. J., "Evolución doctrinal del Derecho deportivo español", en AAVV (Directores I. Jiménez Soto y E. Arana García), *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, págs. 767-841.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., "El modelo de solicitud de aplicación del régimen opcional para contribuyentes personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea", *Carta Tributaria*, núm. 343, 2000, págs. 1-8.
- LUNA QUESADA, J., "La gestión deportiva en el ámbito local", en AAVV (Directores I. Jiménez Soto y E. Arana García), *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, págs. 127-156.
- MAGRANER MORENO, F., *Tributación de artistas y deportistas*, CISS, Valencia, 1995.
- MALVÁREZ PASCUAL, L. A., "El régimen jurídico-tributario de los sistemas de previsión social (I)", *Quincena Fiscal*, núm. 2, 1998, págs. 9-20.
- "El régimen jurídico-tributario de los sistemas de previsión social (II)", *Quincena Fiscal*, núm. 3, 1998, págs. 9-24.
- MARCO SERRANO, L. M., "El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo", *Estudios Financieros-Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 250, 2005, págs. 3-62.

Bibliografía

- MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “Los beneficios fiscales al mecenazgo y su aplicación al Programa ADO”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 15, 2005, págs. 55-65.
- MARTÍN-ABRIL CALVO, D., “El nuevo régimen de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes o Régimen de «impatriados»”, *Carta Tributaria*, núm. 16, 2005, págs. 3-22.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “¿Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho Comunitario y la normativa nacional en materia de imposición directa? El caso Gilly”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 102, 1999, págs. 291-322.
- MARTÍN MOLINA, P. B., “El régimen fiscal de las sociedades anónimas deportivas y entidades deportivas”, *Técnica Contable*, núm. 691, 2006, págs. 44-47.
- MATA RODRÍGUEZ, M., “IRPF y nuevo Impuesto sobre la Renta de No Residentes: tratamiento fiscal de las retribuciones pagadas en España a los trabajadores trasladados, destinados o desplazados al extranjero”, *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1999, págs. 35-46.
- MATEO RODRÍGUEZ, L., “Las rentas irregulares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Crónica Tributaria*, núm. 28, 1979, págs. 97-112.
- MEDINA CEPERO, J. R., “El tratamiento de los derechos de imagen en el nuevo IRPF”, *Carta Tributaria*, núm. 347, 2000, págs. 1-9.
- “El régimen opcional previsto para los contribuyentes en estados de la Unión Europea”, *Revista de Información Fiscal*, núm. 54, 2002, págs. 13-28.
 - “El tratamiento fiscal de los derechos de imagen”, *Revista de Información Fiscal*, núm. 64, 2004, págs. 57-73.
 - “Los criterios para determinar la residencia fiscal”, *Impuestos*, 2006, t. 1, págs. 242-260.
- MENÉNDEZ MORENO, A., “Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en AAVV, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, págs. 625-643.
- MERINO JARA, I., “La visión de la Jurisprudencia comunitaria sobre el impacto de la fiscalidad en la libre circulación de trabajadores”, AAVV, *La Constitución Española en el Ordenamiento Comunitario Europeo (II)*, Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1999, págs. 1397-1407.
- “Tributación familiar. Regímenes especiales. Imputación de rentas e instituciones de inversión colectiva”, en AAVV (Coordinador J. L. Muñoz del Castillo), *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1999, págs. 271-325.
- MILLÁN GARRIDO, A., *Régimen jurídico de las entidades deportivas andaluzas*, Signatura Ediciones de Andalucía, Sevilla, 2006.

- MOCHÓN LÓPEZ, L. y RANCAÑO MARTÍN, A., “La fiscalidad de los sistemas de previsión social 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”, *Impuestos*, núm. 1, 2007, págs. 12-41.
- MORENO INOCENCIO, A., “El régimen fiscal de las ONGs en España”, *Impuestos*, 2001, t. 1, págs. 351-378.
- MUÑOZ BAÑOS, C., “Las rentas de trabajo de los deportistas en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Jurídica Española La Ley*, 1981-4, págs. 846-850.
- NAVARRO EGEA, M., “Obligación de retener por las cantidades satisfechas en concepto de derechos de imagen de deportistas vinculados a un club deportivo: Comentario a la Resolución del TEAC de 21 de julio de 2000”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 5, 2001, págs. 147-152.
- NÚÑEZ GRAÑÓN, M., *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1998.
- NÚÑEZ, I., “Rodaje práctico del régimen de impatriados”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 12, 2005, págs. 49-53.
- PALAO TABOADA, C., “Tratamiento fiscal de la cesión de deportistas”, *Estudios Financieros-Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, consultas y jurisprudencia)*, núm. 189, 1998.
- PALLARÉS RODRÍGUEZ, M. R., “Las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002 y el Impuesto sobre el Valor añadido”, núm. 76, 2007, págs. 111-132.
- PALOMAR OLMEDA, A., “Análisis de los diferentes aspectos que plantea la resolución del contrato de trabajo de los deportistas profesionales”, *Revista Española de Derecho del Trabajo*, núm. 30, 1987, págs. 269-292.
- “El deporte en España: marco institucional y distribución de competencias entre el sector público y privado”, *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 9, 1998, págs. 13-42.
 - *Los derechos de imagen en el ámbito del deporte profesional. Especial referencia al fútbol*, Dykinson, Madrid, 2001.
 - *El régimen jurídico del deportista*, Bosch, Barcelona, 2001.
- PASCUAL GARCÍA, J., “Subvenciones y ayudas públicas al deporte: derechos y deberes de los beneficiarios”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 10, 2003, págs. 69-84.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J., “La tributación de los derechos de imagen de los deportistas vinculados por relaciones laborales”, *Estudios Financieros-Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 214, 2001, págs. 3-42.

Bibliografía

- “La doctrina del TEAC ante la cesión de derechos de imagen a sociedades holandesas”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo II, 2001, págs. 2455-2467
 - “Incentivos fiscales a la promoción del deporte en el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 7, 2002, págs. 83-98.
 - *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, Thomson-Civitas, Madrid, 2003.
 - “¿Cuándo estamos ante un convenio de colaboración en actividades de interés general?”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 6, 2005.
- PLAZA DE DIEGO, M. A., “Utilización con finalidad comercial del derecho a la propia imagen”, *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 11, 2004, págs. 429-435.
- *Fiscalidad del derecho a la propia imagen: especial referencia a los deportistas profesionales*, Instituto de Estudios Fiscales, 2005.
- PLAZA Y JABAT, M. S., “El derecho a la imagen, su naturaleza y forma de explotación: Breve referencia a su tratamiento tributario”, *Crónica tributaria*, núm. 81, 1997, págs. 87-100.
- PLAZA VILLASANA, L., “El principio de no discriminación por razón de nacionalidad en el Tratado de la Unión Europea”, *Tribuna Fiscal*, núm. 74, 1996, págs. 55-70.
- PRADOS PRADOS, S., “El deporte en la propuesta de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña”, *Revista Andaluza de Derecho del Deporte*, núm. 1, 2006, págs. 139-142.
- RABANAL, M., *El patrocinio y mecenazgo empresarial en España. Ejercicio 2005*, Asociación Española para el Desarrollo del Mecenazgo Empresarial, Barcelona, 2006.
- RAMOS PRIETO, J., *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas. Concepto, régimen jurídico y articulación constitucional*, Comares, Granada, 2001.
- RAVENTÓS CALVO, S., “La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7 del IRPF”, *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2005, págs. 87-95.
- “El Tribunal de las Comunidades Europeas se reafirma en los principios de la Sentencia Gerritse. La futura tributación de los no residentes sin establecimiento permanente”, *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2006, págs. 49-56.
- REAL FERRER, G., *Derecho Público del Deporte*, Civitas, Madrid, 1991.
- RELEA SARABIA, A., “La indemnización por despido en el caso de los deportistas. Su discutida exención fiscal”, *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2006, págs. 43-47.
- *El régimen jurídico-tributario de las retribuciones de los futbolistas*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007.
- RIBES RIBES, A., “La problemática de los certificados de residencia en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes”, *Quincena Fiscal*, núms. 21-22, 2005, págs. 11-23.

- RIVAS NIETO, M. E., “La tributación de los rendimientos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen del deportista profesional”, en AAVV (Coordinador E. Bosch Capdevila), *La prestación de servicios por deportistas profesionales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, págs. 267-305.
- RODRÍGUEZ SANTOS, F. J., “Los derechos de imagen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Crónica Tributaria*, núm. 89, 1999, págs. 95-110.
- RODRÍGUEZ TITOS, D., PLAZA ROMERO, D., y GONZÁLEZ MARTÍN, F., “Derecho deportivo y Derecho tributario”, en AAVV (Directores I. Jiménez Soto y E. Arana García), *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, págs. 635-664.
- RUIZ GARIJO, M., “Fiscalidad de la donación de bienes inmuebles a favor de una entidad deportiva declarada asociación de utilidad pública. Comentario a la Consulta de la DGT de 5 de septiembre de 2003, núm. 1203-2003”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 12, 2004, págs. 461-467.
- SÁNCHEZ, B., “Empresas y el nuevo incentivo fiscal derivado del mecenazgo”, *Revista Iusport*, 27 de marzo de 2007 (www.iusport.es).
- SÁNCHEZ HUETE, M. A., “Las entidades beneficiarias del mecenazgo. Reflexiones sobre la justificación de un régimen privilegiado”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 10, 2005, págs. 33-82.
- SEOANE OSA, J. J., “Los incentivos fiscales al mecenazgo deportivo en Álava, Biskaia y Gipuzkoa”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 13, 2005, págs. 123-140.
- SERRANO ANTÓN, F., y ALMUDI CID, J. M., “La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas: especial referencia al artículo 17 del MCOCDE”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 13, 2005, págs. 257-277.
- TEJEDOR BIELSA, J. C., *Público y privado en el deporte*, Bosch, Barcelona, 2003.
- TOSCANO GIL, F., “Las competencias de las entidades locales en materia deportiva en Andalucía”, *Anuario Andaluz de Derecho Deportivo*, núm. 4, 2004, págs. 199-206.
- “Deporte y entidades locales: el marco competencial en Andalucía”, *Revista Andaluza de Administración Pública*, núm. 58, 2005, págs. 297-312.
- TOVILLAS MORÁN, J. M., *El tratamiento tributario del derecho de imagen*, Marcial Pons, 2001.
- “Comentarios a la calificación jurisprudencial de las rentas por explotación de derechos de imagen”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. II, 2003, págs. 34-59.
- TROS DE YLARDUYA, J., “Los derechos de imagen de los artistas y deportistas profesionales”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 10, 2003, págs. 455-462.

Bibliografía

- URQUIZU CAVALLÉ, A., “La tributación de las rentas obtenidas por los futbolistas extranjeros en España”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 16, 2006, págs. 251-283.
- “La tributación de las rentas del trabajo de los deportistas profesionales”, en AAVV (Coordinador E. Bosch Capdevila), *La prestación de servicios por deportistas profesionales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, págs. 214-235.
- VALLS LLORET, J. D., “Efectos jurídicos y económicos de la declaración de utilidad pública de un club deportivo”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 15, 2005, págs. 15-24.
- VIDAL WAGNER, G., “El nuevo régimen fiscal aplicable a las Federaciones y Clubes deportivos”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 9, 2003, págs. 87-98.
- “Deporte y régimen fiscal del mecenazgo en España”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 11, 2004, págs. 159-177.
 - “Tributación de Federaciones y Clubes Deportivos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 12, 2004, págs. 217-226.
 - “Federaciones deportivas internacionales con sede en España y tributación en la Ley del Mecenazgo”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 13, 2005, págs. 141-149.
 - “Club deportivo y renuncia a la exención del IVA”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 15, 2005, págs. 47-53.
 - “Servicios deportivos y tipo aplicable en el IVA”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 16, 2006, págs. 39-43.
 - “La incidencia del ánimo de lucro en la exención en el IVA aplicable a servicios deportivos”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 17, 2006, págs. 29-38.
 - “Ley del Mecenazgo y convenios de colaboración empresarial”, *Revista Jurídica del Deporte y Entretenimiento*, núm. 18, 2006, págs. 125-132.
- VILCHES MELÉNDEZ, F. J., “Aspecto fiscal de los rendimientos del trabajo del deportista profesional”, *Derecho Deportivo*, núm. 6, 2004, págs. 145-152.
- VILLAR EZCURRA, M., “La ampliación de los supuestos exentos de IVA para las prestaciones de las entidades y establecimientos deportivos de carácter social (A propósito de la Sentencia del TJCE de 7 de mayo de 1998)”, *Boletín Aranzadi Fiscal*, núm. 4, 1998.
- VILLAREJO GALANDE, H., “La financiación de actividades deportivas”, en AAVV (Coordinador J. Espartero Casado), *Introducción al Derecho del Deporte*, Dykinson, Madrid, 2004.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J., “La normativa europea de carácter fiscal y su aplicación al ámbito del deporte”, en AAVV (Coord. A. Palomar Olmeda), *El modelo europeo del deporte*, 2002, págs. 497-523.