

LA NUEVA TRIBUTACIÓN DE LOS DEPORTISTAS DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL

INTRODUCCIÓN

La Disposición final decimotercera de la *Ley 23/2009, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010*¹ modificó el redactado, con efectos desde el 1 de enero de 2010, del artículo 93 de la *Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes (IRNR) y sobre el Patrimonio*, es decir, el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. La modificación era esperada. Durante la tramitación de la Ley, una enmienda presentada por los grupos de izquierda ERC e IU-ICV, preveía su aprobación final. Con ella, se daba por finalizada la etapa en que los deportistas que eran fichados por equipos españoles podían acogerse a un régimen tributario más favorable que el resto de los contribuyentes en España.

El Presidente de la Liga de Fútbol Profesional amenazó con la paralización de la competición argumentando que la aceptación de la enmienda perjudicaría a los clubes que compiten en la liga española respecto a otras ligas profesionales europeas cuyos estados gozan de un régimen tributario más favorable. Al final, la competición ha seguido sin problemas y la enmienda aceptada e incorporada a los Presupuestos Generales del Estado para el 2010.

MARCO NORMATIVO HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2009

Los antecedentes de la regulación se remontan a la *Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social*² que añadió un nuevo apartado al artículo 9, de la *Ley 40/1998 del IRPF*, artículo que establecía quienes eran contribuyentes del impuesto. Se trataba de incorporar a nuestro ordenamiento jurídico tributario una disposición para incentivar la entrada en España de directivos o científicos no residentes altamente cualificados. Desconozco si el legislador no tuvo en cuenta que, en su mérito, no sólo se permitía a aquellos, sino también a deportistas profesionales fijar su residencia en España pudiendo optar por gravar su renta de acuerdo a la tarifa progresiva prevista en el IRPF, pudiendo alcanzar el 45% (posteriormente se rebajó al 43%), o bien tributar por un tipo fijo del 25% (posteriormente se rebajó al 24%), que era la novedad establecida.

La *Ley 40/98* fue derogada por la vigente *Ley 35/2006 del IRPF* que mantuvo esta regulación, pero con un cambio sistemático y de tipo de gravamen ya que la trasladó al ámbito de los regímenes especiales, en concreto en el artículo 93, sobre “*Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español*” y el tipo de gravamen pasó a ser del 24%³.

En virtud de esta regulación, los deportistas profesionales, igual que directivos de empresa y científicos, que adquirieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a este territorio, podían optar por tributar por el IRPF o por el IRNR durante el período en que se

¹ BOE de 23 de diciembre de 2009

² BOE de 31 de diciembre de 2003

³ De acuerdo con el nuevo redactado del artículo 25 de la LIRNR introducido por la Disposición final tercera de la Ley 35/2006.

efectuaba el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, siempre que se cumplieran las condiciones siguientes.

a) Que no hubieran sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produjera como consecuencia de un contrato de trabajo, entendiéndose cumplida esta condición cuando se iniciara una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento hubiera sido ordenado por el empleador y existiera una carta de desplazamiento de éste y el contribuyente no obtuviera rentas que se calificasen como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

c) Que los trabajos se realizaran efectivamente en España, entendiéndose cumplido este requisito aun cuando parte de los trabajos se prestasen en el extranjero, siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos no excediera del 15% de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural pudiéndose elevar al 30% caso de sociedades del grupo.

d) Que los trabajos se realizaran para una empresa o entidad residente en España.

e) Que los rendimientos del trabajo que se derivasen de dicha relación laboral no estuvieran exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Con ello, el deportista profesional tenía la consideración de contribuyente residente, contribuyente por el IRPF, pero calculando sus impuestos de acuerdo con lo establecido y con el tipo de gravamen en el IRNR. Su obligación era real, sólo tributaba por las rentas obtenidas en España⁴. Asimismo, si optaba por esta tributación, quedaba sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El régimen era voluntario y se permitía, una vez realizada la opción, su renuncia⁵ y la exclusión por incumplimiento de las condiciones⁶. Tanto la renuncia como la exclusión impedían la vuelta al régimen. Además, al terminar el plazo, cinco años más el del ejercicio de la opción, no podía volverse a optar. Esto último no trajo pocos problemas a la hora de renovar contratos de deportistas que habían optado y habían agotado el plazo.

Esta norma benefició a los clubes y sociedades anónimas deportivas puesto que es habitual que negocien con el deportista una retribución libre de impuestos⁷. Si el tipo de gravamen máximo en el IRPF era del 43%, el ahorro para los clubes era cercano a los 20 puntos porcentuales⁸.

⁴ Artículo 112 Reglamento IRPF (RIRPF).

⁵ Artículo 115 RIRPF.

⁶ Artículo 116 RIRPF.

⁷ A pesar de ello, el contribuyente y obligado seguirá siendo el deportista. El artículo 21 del *RD 1006/1985* establece que “*en lo no regulado por el presente RD serán de aplicación el Estatuto de los Trabajadores ...* “. El artículo 26.4 del *TR del ET* prevé que “*todas las cargas fiscales y de la Seguridad Social a cargo del trabajador serán satisfechas por el mismo, siendo nulo todo pacto en contrario*”.

⁸ En efecto, si un deportista profesional pacta la cláusula “libre de impuestos” y la cantidad acordada es de 1.000.000 € netos anuales, una simple operación aritmética nos hará encontrar el bruto que debería abonársele. De manera simplificada. (i) Ejemplo de tipo de gravamen máximo en el IRPF (43%): $1.000.000/0,57 = 1.754.385,97$ €/año. (ii) Ejemplo de tipo de gravamen por el IRNR (24%): $1.000.000/0,76 = 1.315.789,47$ €/año. La diferencia entre uno y otro régimen es de 438.596,5 € que podía ahorrarse la entidad pagadora.

Su promulgación y entrada en vigor fue discutida por parte de la doctrina, tanto por el procedimiento, la llamada Ley de acompañamiento, como por una posible conculcación de los artículos 14 y 31.1 de la Constitución por cuanto los que podían acogerse a la norma tendrían una menor presión fiscal que otros residentes con iguales rendimientos.

Asimismo, la exigencia de residencia fuera de España del beneficiado de al menos diez años daba un trato discriminatorio a los deportistas españoles y algunos no nacionales que hubieron sido residentes. Efectivamente, con la cada vez menor restricción de circulación de trabajadores, podríamos encontrarnos con un deportista español que hubiera estado diez años residiendo fuera de España y volviera para seguir con su actividad deportiva profesional. Si los que se habían desplazado volvían a España estando todavía esta norma en vigor y no hubieran pasado diez años desde su marcha, no tendrían posibilidad de optar por este régimen. También se encontrarían en el mismo caso nacionales de otros estados cuando, después de haber estado jugando en equipos españoles, marchan durante unos años, menos de diez, a equipos extranjeros y, posteriormente, volvieren a fichar por un club o sociedad deportiva española. En cambio, cualquier deportista que llegara por primera vez podía acogerse a la opción.

MARCO NORMATIVO DESDE EL 1 DE ENERO DE 2010

La ya citada Disposición final decimotercera punto uno más que modificar el artículo 93 de la Ley 35/2006, lo que hace es incorporar una nueva condición a las anteriores: *“que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no superen la cuantía de 600.000 euros anuales”*.

Con ese límite se pretende excluir de la baja tributación a deportistas profesionales de élite ya que directivos que superen esa retribución tampoco abundan. Las informaciones de la Agencia Tributaria española fijan en 1.960 los contribuyentes que optaron por el IRNR, de los cuales sólo 60 declararon en el 2008 ingresos superiores a los 600.000 € anuales y, de ellos, 43 eran futbolistas.

El punto dos de la reiterada Disposición final decimotercera añade una nueva disposición transitoria decimoséptima a la vigente Ley 35/2006 a los efectos de permitir la aplicación del régimen especial a los que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad al 31 de diciembre de 2009. Los clubes que hayan fichado en el mercado de invierno durante el mes de diciembre y la retribución de deportista no supera los 600.000 € se verán beneficiados aplicando la norma anterior ya que, como hemos indicado, las retribuciones se pactan en neto y el deportista tendrá un tipo de gravamen del 24%. Por el contrario, los que lo fichan durante el mes de enero ya no podrán *“aconsejar”* al deportista que opte por ese régimen y su tipo de gravamen máximo será del 43%.

Remarcar que esos 600.000 € lo son de retribuciones laborales. No incluimos los pagos que se efectúen a sociedades, caso que las haya, que exploten los derechos de imagen del deportista.

Xavier-Albert Canal Gomara
Abogado
BCD-IURISPORT