



**FACULTAD DE TURISMO Y FINANZAS**

**GRADO EN FINANZAS Y CONTABILIDAD**

**El régimen fiscal en el entorno del fútbol profesional**

Trabajo Fin de Grado presentado por Carlos Garrido Suárez, siendo el tutor de este el profesor Jaime Aurelio López-Melendo Lannes.

Vº. Bº. del Tutor:

Alumno:

D. Jaime Aurelio López-Melendo Lannes

D. Carlos Garrido Suárez

Sevilla. Junio de 2021





**GRADO EN FINANZAS Y CONTABILIDAD  
FACULTAD DE TURISMO Y FINANZAS**

**TRABAJO FIN DE GRADO  
CURSO ACADÉMICO [2020-2021]**

TÍTULO:

**EL RÉGIMEN FISCAL EN EL ENTORNO DEL FÚTBOL PROFESIONAL**

AUTOR:

**CARLOS GARRIDO SUÁREZ**

TUTOR:

**D. JAIME AURELIO LÓPEZ-MELENDO LANNES**

DEPARTAMENTO:

**DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

ÁREA DE CONOCIMIENTO:

**DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

RESUMEN:

El presente estudio analiza, desde un punto de vista meramente fiscal, la casuística ocasionada alrededor de la figura de los derechos federativos, derechos de imagen y tributación en el ámbito del fútbol profesional, en especial las situadas en territorio español. Se realiza un estudio de estas figuras, sus protagonistas y sus consecuencias.

PALABRAS CLAVE:

Fútbol; Derechos federativos; Derechos de imagen; Tributación; Fiscalidad



## ÍNDICE

<b>1. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>5</b>
1.1 JUSTIFICACIÓN.....	5
1.2 OBJETIVOS .....	5
1.3 METODOLOGÍA Y ESTRUCTURA.....	5
<b>2. DERECHOS FEDERATIVOS .....</b>	<b>7</b>
2.1 CONCEPTO .....	7
2.2 DERECHOS ECONÓMICOS.....	8
2.3 TRIBUTACIÓN EN EL IRPF .....	9
2.3.1 Futbolistas como titulares de sus derechos económicos.....	9
2.4 INCENTIVOS FISCALES EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES .....	10
<b>3. DERECHOS DE FORMACIÓN.....</b>	<b>13</b>
3.1 ¿QUÉ SON LOS DERECHOS DE FORMACIÓN? .....	13
3.1.1 Los derechos de formación en la normativa FIFA.....	13
3.1.2 Los derechos de formación en la normativa española .....	14
3.2 MECANISMO DE SOLIDARIDAD.....	14
3.3 SUJECIÓN AL IVA .....	16
<b>4. IMPUESTOS DE LOS FUTBOLISTAS.....</b>	<b>17</b>
4.1 NORMATIVA Y CONCEPTO .....	17
4.1.1 Rendimientos considerados como rentas regulares o irregulares .....	18
4.2 TRIBUTACIÓN EN EL IVA DEL SALARIO DE LOS FUTBOLISTAS .....	20
4.2.1 No sujeción al IVA de la retribución laboral del futbolista .....	20
4.3 LA LEY BECKHAM Y LOS FUTBOLISTAS EXTRANJEROS .....	21
<b>5. DERECHOS DE IMAGEN .....</b>	<b>23</b>
5.1 NORMATIVA Y PRINCIPALES ESTRUCTURAS .....	23
5.2 TRIBUTACIÓN EN EL IRPF .....	24
5.2.1 Como rendimiento del trabajo .....	24
5.2.2 Como rendimiento de capital mobiliario .....	25
5.2.3 Como rendimiento de actividades económicas .....	26
5.2.4 Como imputación de rentas .....	27
<b>6. TRIBUTACIÓN DEL TRASPASO .....</b>	<b>29</b>

6.1	VENTA DE LOS DERECHOS FEDERATIVOS POR CONTRAPRESTACIÓN	29
6.2	PERMUTA DE LOS DERECHOS FEDERATIVOS COMO PAGO TOTAL O PARCIAL.....	29
6.2.1	Sin contraprestación económica.....	30
6.2.2	Incluye contraprestación económica.....	30
6.3	CESIÓN DE LOS DERECHOS FEDERATIVOS.....	31
6.3.1	Cesión onerosa.....	31
6.3.2	Cesión gratuita.....	32
6.3.3	Cesión con opción de compra.....	32
6.4	TRIBUTACIÓN DEL TRASPASO EN EL IVA.....	32
<b>7.</b>	<b>TRIBUTACIÓN CLÁUSULAS DE RESCISIÓN.....</b>	<b>35</b>
7.1	CLÁUSULA DE RESCISIÓN EN EL FÚTBOL PROFESIONAL.....	35
7.2	TRIBUTACIÓN EN EL IVA.....	35
7.3	TRIBUTACIÓN EN EL IRPF.....	36
<b>8.</b>	<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>37</b>
	<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>39</b>

## ÍNDICE DE TABLAS Y FIGURAS

---

Tabla 3.2.1. Porcentajes de compensación por mecanismo de solidaridad .....	15
Tabla 4.1.1. Tabla IRPF autonómicos más altos .....	18
Figura 2.2.1. Desarrollo de los derechos económicos .....	8
Figura 3.1.1. Historia del nacimiento de los derechos de formación .....	13
Figura 4.3.1. Régimen aplicable a futbolistas extranjeros en las principales ligas .....	22
Figura 5.1.1. Estructura de la fiscalidad de los derechos de imagen .....	23
Figura 5.2.1. Derechos de imagen con la intervención de una tercera sociedad .....	26



# 1. INTRODUCCIÓN

## EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL FÚTBOL EN ESPAÑA

### 1.1 JUSTIFICACIÓN

El tema seleccionado para la confección de este Trabajo de Fin de Grado surge de diferentes motivaciones.

Por un lado, la rama fiscal y tributaria que ofrece un mundo como el futbolístico y el conjunto de normas que lo rigen es de tal magnitud, que supone un reto ahondar acerca de él. No obstante, es tan amplio que es imposible exponer todo el contenido material que de este existe, pero si es posible delimitar un marco de referencia sobre el que fuese posible reflejar la situación tributaria actual del Fútbol profesional, especialmente en España.

Por otro lado, tras el estudio del Grado en Finanzas y Contabilidad, sentí la necesidad de investigar y conocer más a fondo el sistema tributario español. Para ello, se ha utilizado la vía del fútbol para poner en práctica las cuestiones más relevantes de este sistema, centrando la temática principal en los impuestos, apoyado en dos premisas: el importante crecimiento que el fútbol tiene en la economía mundial y el interés que en él se suscita por el autor de este estudio.

Durante este trabajo se analizará la casuística fiscal de sus elementos y las tributaciones más comunes.

### 1.2 OBJETIVOS

Uno de los campos más destacados en un mundo tan masificado como el fútbol es el aspecto económico, así como la tributación de sus agentes.

El principal objetivo de este análisis es abordar la fiscalidad deportiva, evaluada desde el punto de vista del fútbol y, en particular, sus actores principales en España, los clubes y futbolistas.

- Conocer las cuestiones más destacables que afectan al régimen tributario actual del fútbol español.
- Poner de manifiesto la aportación de los futbolistas al sistema tributario.
- Estudiar y analizar la normativa fiscal referente a los clubes y sus jugadores.

### 1.3 METODOLOGÍA Y ESTRUCTURA

Para la realización de este estudio se ha llevado a cabo una minuciosa búsqueda de información y documentación y su posterior análisis. Se ha recurrido a manuales, libros y revistas especializadas, principalmente, en el régimen tributario del deporte, ahondando en aquellos especializados en el mundo del fútbol. Además, se ha aprovechado diversas fuentes de internet para el análisis de artículos de opinión y páginas webs dedicadas a la temática que nos ocupa.

Adicionalmente, se ha empleado normativa referente con el tema, procedente de organismos internacionales como la Federación Internacional de Fútbol Asociación (FIFA) y la Unión de Asociaciones Europeas de Fútbol (UEFA), así como normativa nacional, como el Boletín Oficial del Estado (BOE), la Dirección General de Tributos (DGT) y la Real Federación Española de Fútbol (RFEF).

El presente trabajo refleja algunos de los aspectos fiscales y tributarios que envuelven al futbolista respecto de su planificación fiscal. Se estudiará en profundidad las diferentes opciones que plantea el marco jurídico español para el futbolista. A través de él se estudiarán diversas figuras, algunas más desconocidas como los derechos federativos o los propios traspasos de estos y sus diferentes casuísticas y otras más comunes y de vital importancia como los derechos de imagen.

## 2. DERECHOS FEDERATIVOS

### EL RÉGIMEN FISCAL

#### 2.1 CONCEPTO

El derecho federativo es el derecho que tiene una entidad deportiva para inscribir a un determinado deportista en cualquier competición oficial en la que participe. Como poseedor de los derechos federativos de un futbolista, permite al club gestionar la correspondiente licencia federativa<sup>1</sup> del mismo, siendo una condición necesaria para que participe en una competición oficial en nombre y representación de dicha entidad, conforme a lo dispuesto en el artículo 32.4 de la Ley 10/1990, de 15 de octubre. Para que un futbolista pueda formar parte de una competición oficial y participar en nombre de una determinada entidad, ésta debe ser la titular de la licencia federativa que, previamente, habrá tramitado ante la Federación correspondiente. El resultado inmediato es que el futbolista estará autorizado para llevar a cabo su profesión a través de la entidad que lo registró, de conformidad con la normativa de la LFP, UEFA y FIFA.

Nacen a raíz de la existencia de un contrato laboral entre el jugador de fútbol y la entidad, por los cuales el futbolista se compromete a prestar sus servicios profesionales al club de forma exclusiva. Es entonces cuando aparece la capacidad exclusiva que tienen los clubes de fútbol de registrar y permitir la actuación de un futbolista cuya licencia federativa le corresponde. Supone que la titularidad de los derechos federativos pertenece únicamente a entidades deportivas. En definitiva, la licencia federativa nace a favor de los clubes con la inscripción del futbolista en la federación correspondiente y no exclusivamente con la ejecución del contrato laboral entre el club y el futbolista, que puede ser anterior. El resultado inmediato es que el jugador, previo registro de la licencia, está capacitado para realizar su actividad a través de la entidad que lo inscribe. Nace el derecho federativo.

Cabe destacar que el futbolista, en un principio, no será el titular de los derechos federativos, pues cuando pertenece a un club, este dispone de la titularidad de su "ficha". Una vez que la relación contractual se vea extinguida, la licencia federativa -o derecho- se mantendrá "dormida", hasta que el jugador formalice un nuevo contrato con otro club. Es por ello por lo que los derechos federativos no pueden dividirse ni repartirse con otras entidades de fútbol. Actúa como un todo que solo puede ser registrado en beneficio de una única entidad. No obstante, La STS 1205/2014, de 24 de marzo de 2014 expone que "únicamente pueden pertenecer a una SAD o club de fútbol y no pueden ser objeto de cesión a favor de personas físicas o jurídicas diferentes"<sup>2</sup>, toda vez que estos derechos "solo tienen razón de ser en el marco de las relaciones entre jugadores y clubes y entre clubes entre sí, por lo que es fácil concluir que la transmisión de ese derecho solo puede tener lugar entre clubes, dado que únicamente en el club [en el que] está inscrito el jugador puede ser titular de esos derechos, y únicamente puede cederlo a otro club"<sup>3</sup>. Es decir, según esta Sentencia del Tribunal Supremo, los jugadores de fútbol si podrán llegar a ser titulares de sus propios derechos federativos, toda vez que finalice su vinculación laboral con cualquier otra entidad de fútbol.

---

<sup>1</sup> Las licencias federativas -en fútbol- se regulan en el Título II del Libro II del Reglamento General de la RFEF. Según su artículo 114.2 la licencia es "el documento expedido por la RFEF, que le habilita para la práctica de tal deporte como federado, así como su reglamentaria alineación en partidos y competiciones tanto oficiales como no oficiales."

<sup>2</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 1205/2014 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 24 de marzo de 2014 (recurso 3827/2010).

<sup>3</sup> Ibidem.

## 2.2 DERECHOS ECONÓMICOS

La expresión derechos económicos los define Norberto Outerelo (2011) como “beneficios económicos derivados de los derechos federativos” o “beneficios económicos derivados de las transferencias de los derechos federativos”<sup>4</sup>. Esto se puede interpretar como el beneficio económico que obtendría un club propietario de los derechos de un jugador por la transferencia de este a otra entidad. Se refieren a la parte patrimonial de los derechos federativos. Para su existencia es primordial que, junto a la inscripción de la ficha federativa, exista un contrato laboral que dirija la vinculación entre la entidad deportiva y el futbolista. Son aquellos que hacen alusión al valor económico que puede suponer un futbolista en un momento dado. Son inherentes y van de la mano a los derechos federativos. La extinción de estos implica la pérdida de valor de los derechos económicos, aun habiéndose traspasado a otros sujetos. Su valor patrimonial solo mantendrá la validez mientras que la relación contractual entre el futbolista y la entidad deportiva siga vigente, pues cuando esta relación expire, el “contenido económico de tales derechos carecerá de valor, incluso aunque los derechos económicos los ostente un tercero”<sup>5</sup> (Málvarez Pascual y Martín Zamora, 2019).

Su rasgo más característico es la divisibilidad. Al estar capacitado para su fraccionamiento puede tener varios titulares, lo que implica que muchos inversores se hagan con una fracción de esos derechos económicos con el objeto de conseguir beneficios en operaciones futuras. Si bien, para los derechos federativos, como indica De los Santos Poveda (2015) en su artículo sobre la tributación de los traspasos de futbolistas “la jurisprudencia ha vetado la posibilidad de que sociedades ajenas a los propios clubes o entidades deportivas ostenten la titularidad de los derechos federativos, no pueden afirmarse en relación con los derechos económicos, los cuales podrán ser objeto de transacciones mercantiles entre cualquier tipo de entidad”<sup>6</sup>.

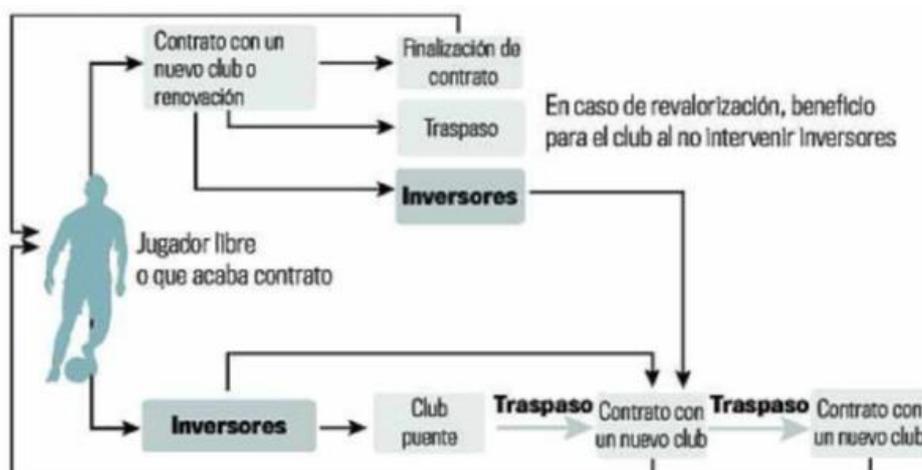


Figura 2.2.1. Desarrollo de los derechos económicos

Fuente: Infografía de la web deportiva Marca.com

<sup>4</sup> OUTERELO, NORBERTO. (2010). Derechos federativos, beneficios económicos e inversiones en el fútbol. *Iusport.es, el web jurídico de deportes*.

<sup>5</sup> MALVÁREZ PASCUAL, LUIS A. y MARTÍN ZAMORA, MARÍA PILAR. (2019). *Régimen fiscal y contable de los derechos federativos en el ámbito del fútbol, profesional*. Página 23. Editorial Reus.

<sup>6</sup> DE LOS SANTOS POVEDA, MANUEL. (2015). Algunas cuestiones de actualidad relativas a la tributación de los traspasos de los futbolistas profesionales. *Carta Tributaria, revista de opinión*. Página 43. Wolters Kluwer.

Esta situación ha provocado que la propiedad de los derechos económicos de diversos futbolistas pertenezca a terceros<sup>7</sup>. El negocio reside en adquirir porcentajes de los derechos económicos de un jugador de fútbol profesional a cambio de una cierta cantidad de dinero -el tercero adquiere mientras que la entidad propietaria de los derechos federativos realiza la venta-. Esto implica que, una vez el futbolista sea traspasado a otro club, el tercero podrá intervenir en las cantidades que le correspondan por la venta, cuyo total se repartirá entre los propietarios de los derechos económicos, en función de la proporción de cada uno de ellos. Ante esto, la FIFA se mostró escéptico respecto a que terceros pudieran ser titulares de los derechos económicos de los futbolistas. Esto llevó a dicho organismo a llevar a cabo una modificación del Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores<sup>8</sup> con el objetivo de que ningún club o jugador realice un contrato con un tercero que otorgue a dicho tercero el derecho de intervenir en un futuro traspaso.

Desde el enfoque tributario no habría, en principio, ningún asunto polémico en relación con la propiedad de los derechos económicos o incluso de los derechos federativos por parte de terceros, si estos tuvieran la facultad de ser titulares de estos derechos. Sin embargo, deben manejarse con prudencia porque la entrega de los derechos económicos a una tercera parte puede ser un mecanismo para sortear los tributos que corresponden al futbolista.

## 2.3 TRIBUTACIÓN EN EL IRPF

El IRPF es una de las piezas elementales del sistema tributario español. Se trata de un impuesto que carga la renta del ejercicio de forma progresiva, principalmente en la base imponible general. Está compuesto por rendimientos del trabajo, rendimientos del capital y rendimientos de actividades económicas. Por tanto, nos encontramos una sucesión de rentas que nacen de una relación laboral entre el futbolista y el club propietario de los derechos federativos. Cuando estas rentas o retribuciones provengan de un tercero, éstas pueden tener la consideración de rentas del trabajo, siempre y cuando el futbolista no haya actuado por medios y cuenta propia. Por tanto, la condición para considerar una renta como renta del trabajo es, precisamente, la ausencia de que el futbolista esté actuando por cuenta propia y no el vínculo laboral que une al futbolista con el club propietario de los derechos federativos o pagador de la renta. Podemos decir que las rentas del trabajo siguen un criterio sobrante, es decir, no encontramos ante rentas del trabajo cuando éstas no tengan la consideración de rendimiento de actividades económicas. Además, habrá que deducir que no existe actuación por cuenta propia cuando la relación entre ambos tenga una serie de condicionantes. Según García Novoa (2013), éstos son “fundamentalmente los rasgos de dependencia y ajenidad tanto de los riesgos como de los frutos del trabajo”<sup>9</sup>.

### 2.3.1 Futbolistas como titulares de sus derechos económicos

Por otro lado, desde mediados de 2019, los futbolistas traspasados ya no son considerados como terceros, lo que les permite ser propietarios de una parte porcentual

---

<sup>7</sup> Según el Reglamento General de la RFEF “se entiende por tercero a cualquier parte ajena a los dos clubes entre los cuales se traspasa a un jugador, o a cualquiera de los clubes anteriores en los que el jugador estuvo inscrito previamente”.

<sup>8</sup> Circular FIFA número 1464, de 22 de diciembre de 2014. *Propiedad de los derechos económicos de jugadores por parte de terceros*.

<sup>9</sup> GARCÍA NOVOA, CÉSAR. (2013). La tributación de los derechos federativos como rentas de trabajo en el IRPF. CHICO DE LA CÁMARA, PABLO. *Régimen Tributario del Deporte*. Páginas 107-114. Thomson Reuters.

de sus derechos económicos. El futbolista puede acordarlo tanto con el club antiguo como con el nuevo. Este acuerdo tiene por objeto la adquisición, por parte del futbolista, de un porcentaje sobre sus derechos económicos referentes a sus derechos federativos, lo que le permitirá participar en los beneficios de un futuro traspaso.

Esta participación del futbolista en un traspaso provoca cuestiones a resolver, sobre todo teniendo en cuenta que se trata de casos en los que la naturaleza del pago no es lo suficientemente clara, principalmente en el IRPF. De este modo, resulta de interés la calificación del beneficio obtenido por el futbolista, considerando que ésta debe verse sometida a retención, afectando también a la entidad deportiva que pague esta contrapartida.

En ese sentido, la renta se considera como rendimiento del trabajo del futbolista, cuando la retribución ya sea satisfecha por el club vendedor o el adquirente. Según Sánchez Pino (2019) “consideramos que la posible contraprestación percibida por el deportista sea pagada por el cesionario o por el cedente, se habría de calificar como rendimiento del trabajo en el IRPF, pues tendría su causa y razón de ser en la relación laboral que vincula al jugador con la entidad deportiva cedente”<sup>10</sup>. Si bien es cierto que esta contrapartida no es una contraprestación inmediata del propio trabajo del futbolista, precisamente porque está originada por el cese del vínculo laboral por su traspaso a otra entidad, pero puede calificarse como un beneficio que se obtiene en el ámbito de dicha relación entre club y futbolista. Por tanto, como decíamos, la contraprestación debe ser clasificada como rendimiento del trabajo y estar sometida a retención. Ésta debe calificada así sin perjuicio del club que tenga el compromiso del pago.

En realidad, la calificación de estas rentas es más importante para el club que para el futbolista en sí, pues es preciso conocer si el pagador debe o no retener, así como el porcentaje de la retención. De hecho, para el futbolista, “la calificación como ganancia patrimonial o como rendimiento del trabajo produce las mismas consecuencias, pues en ambos casos la renta se incluye en la base general, no procediendo la deducción de gasto alguno” (Luis A. Málvarez Pascual y María Pilar Martín Zamora, 2019)<sup>11</sup>.

## 2.4 INCENTIVOS FISCALES EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES

El traspaso de los derechos federativos de un jugador de fútbol genera para el club un resultado, que será positivo o negativo y que ocasionará una renta originada por dicha transacción. Los clubes deportivos, catalogados así por la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, están sujetos, ya sea como persona jurídicas públicas o privadas, al Impuesto de Sociedades, en las diferentes formas que considera la Ley 27/2014, de 27 de noviembre. Si bien, en algunos ámbitos se contempló que las cantidades que ingresaba un club de fútbol motivado por la transferencia de la ficha federativa de un futbolista hacia otro club no constituían renta sujeta al Impuesto de Sociedades, pues se consideraba que estos importes no tenían condición de contraprestación, sino una indemnización compensatoria por extinción del contrato laboral entre el jugador y su anterior club. Hoy en día, no existen dudas de la tributación, en el Impuesto de Sociedades, de las plusvalías ocasionadas en el traspaso de los derechos federativos, así como de su sujeción al IVA.

Hablamos de las consecuencias que existen en el Impuesto de Sociedades, para el club propietario de los derechos federativos, la venta de estos. Antiguamente, en el ámbito

---

<sup>10</sup> SÁNCHEZ PINO, ANTONIO JOSÉ. (2019). La tributación de la actividad deportiva en el IVA. SÁNCHEZ PINO, ANTONIO JOSÉ y PÉREZ GUERRERO, MARÍA LUISA. *Derecho deportivo: aspectos tributarios y laborales*. Páginas 108 y 109. Editorial Tirant lo Blanch.

<sup>11</sup> MALVÁREZ PASCUAL, LUIS A. y MARTÍN ZAMORA, MARÍA PILAR. (2019). *Régimen fiscal y contable de los derechos federativos en el ámbito del fútbol, profesional*. Página 76. Editorial Reus.

fiscal, tenía mucha importancia la calificación de la plusvalía generada a efectos de los beneficios fiscales previstos para estas rentas generadas cuando se reinvierten en la adquisición de otros inmovilizados. En el caso de derechos federativos sobre jugadores que habían sido obtenidos libres o formado en los escalafones inferiores del propio club, aun cuando no se estimen como activos a efectos contables, el derecho federativo sobre estos jugadores también constituía un inmovilizado intangible. Esto permitía que la renta generada por el traspaso de los derechos federativos pudiera acogerse a la deducción por reinversión de inmovilizados. “Se considerará apta al tratarse de un activo intangible que, por su propia naturaleza está en funcionamiento en la actividad que se realiza”<sup>12</sup> como así lo consideraba la Dirección General de Tributos -en adelante DGT-. Sin embargo, actualmente no existen incentivos fiscales asociados a la reinversión de la plusvalía generada por el traspaso de los derechos federativos.

Es ocurrente que el traspaso se lleve a cabo con uno o varios pagos aplazados. En estos casos, el artículo 11.4 de la Ley del Impuesto de Sociedades acepta que se aplique el criterio de caja por las operaciones de venta a plazos, como “aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo y el vencimiento sea superior al año”<sup>13</sup>. Esto significa que el club que vende los derechos podrá aplazar la incorporación de la plusvalía a la base imponible hasta que el cobro se vea satisfecho, siempre y cuando acaten los requisitos delimitados<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> Resolución vinculante Dirección General de Tributos (V1592-13). Consulta de 14 de mayo de 2013.

<sup>13</sup> España. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto Sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado, de 28 de noviembre de 2014, núm. 288

<sup>14</sup> Ibidem. Página 18.



### 3. DERECHOS DE FORMACIÓN

#### 3.1 ¿QUÉ SON LOS DERECHOS DE FORMACIÓN?

Es uno de los sistemas trazados para paliar los costes de formación y la inversión en la que incurren los clubes, así como el trabajo que han dedicado a la formación del futbolista, en este caso, traspasado. Están regulados por una normativa de diferente origen, pues aparte de la reglamentación por parte de la FIFA, podemos encontrarnos también reglamentación de las diferentes confederaciones o federaciones nacionales, que a veces no se corresponden. Incluso, según los traspasos sean nacionales o internacionales, a estos se les pueden aplicar reglas diferentes. Es por ello por lo que vamos a hablar de los derechos de formación desde la normativa FIFA y desde la normativa española.



**Figura 3.1.1. Historia del nacimiento de los derechos de formación**

*Fuente: FutbolFlorida.com en su artículo "Los derechos de formación".*

#### 3.1.1 Los derechos de formación en la normativa FIFA

Este sistema encuentra su justificación en la indemnización de los gastos que sufragan los clubes durante el plazo de formación del futbolista. Este comprende entre los 12 y los 21 años. Durante este plazo, todos los clubes en los que haya participado el futbolista podrán recibir la indemnización por formación. Según el Anexo 4 del Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores, la compensación por formación se pagará hasta los 23 años por la formación alcanzada hasta los 21, "a menos que sea evidente que un jugador ha terminado su proceso de formación antes de cumplir los 21 años"<sup>15</sup>. En esa tesitura, "se pagará una indemnización por formación hasta el final del año natural en el que el jugador cumpla los 23 años, pero el cálculo de la suma de indemnización pagadera se basará en los años comprendidos entre los 12 años y la edad en que el jugador ha concluido efectivamente su formación"<sup>16</sup>. Las transacciones producidas en las temporadas siguientes a que el futbolista cumpla 23 años, no acumularán derechos de formación.

Los casos que impliquen el abono de la indemnización por formación a la entidad o entidades formadoras están establecidos en el artículo 20 y en el anexo 4 del Reglamento anteriormente mencionado. El artículo 20 indica los supuestos en los que se deberá llevar a cabo esta indemnización:

- Cuando se firme el primer contrato como profesional. Percibirán la indemnización todos los clubes en los que ha militado el futbolista entre los 12 y los 21 años.

<sup>15</sup> Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores. Anexo 4, artículo 1. Página 67.

<sup>16</sup> Ibidem.

- Por cada transferencia profesional hasta el término del año natural en el que el futbolista cumpla 23 años, siempre y cuando los clubes sean de federaciones distintas.

También se contemplan los supuestos que no son objeto de indemnización por formación. Tendrá lugar cuando la entidad anterior rescinda el contrato del futbolista sin causa justificada, cuando sea traspasado a un club de la cuarta categoría o cuando el futbolista reasuma su calidad de aficionado al realizarse el traspaso.

El apartado 3 del Anexo 4 del Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores el que establece a quien corresponde la obligación del pago de la indemnización por formación. Siempre que se trate de la primera inscripción como profesional será obligación del club que la lleva a cabo. Mientras que, en los traspasos siguientes, será el club que adquiere al futbolista el responsable del pago de la indemnización.

### **3.1.2 Los derechos de formación en la normativa española**

En España, la normativa general referente a las federaciones y la reglamentación de la Real Federación Española de Fútbol -RFEF-, consideran el pago de los derechos de formación en ciertas condiciones. En el caso de la inscripción por primera vez como profesional, el artículo 118 del Reglamento General de la RFEF establece que, como requisito indispensable para obtener la licencia federativa como profesional, el club está obligado a ingresar en la RFEF “la cantidad que corresponda, según la normativa vigente, en función a la división de que se trate”<sup>17</sup>.

La cuantía a pagar dependerá de la categoría del club futuro del futbolista. Se trata de la única disposición que considera que la totalidad de los equipos en los que se ha formado el jugador intervengan en los derechos de formación. Además, añade que “dicha cantidad se distribuirá proporcionalmente entre los clubs, integrados en la RFEF o en las Federaciones de Ámbito Autonómico integradas en ella, a los que anteriormente hubiese estado vinculado el futbolista”. Si hay clubes que pertenezcan a otra federación nacional, las cantidades depositadas por éstas pasarán a potestad de la RFEF, que las asignará a programas de fútbol base. En su lugar, el apartado 2 del artículo 118, fija que “de producirse sucesivas inscripciones en un equipo de superior categoría, el nuevo club habrá de abonar la diferencia entre la cantidad depositada y la que correspondiese a la nueva categoría”.

Cabe la posibilidad de sufragar una indemnización por formación cuando un futbolista libre, cuya relación contractual con su antiguo club ya finalizó, instaure una nueva relación laboral con otro club, que pagará la indemnización al club de procedencia. Pese a todo, solo el club anterior o de procedencia podrá solicitar la compensación, por tanto, los clubes en los que se haya formado anteriormente no tendrán derecho a dicha compensación.

## **3.2 MECANISMO DE SOLIDARIDAD**

Se rige a través del artículo 21 del Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores. Es un procedimiento por el cual “si un jugador profesional es transferido antes del vencimiento de su contrato, el club o los clubes que contribuyeron a su

---

<sup>17</sup> Reglamento General de la RFEF. Artículo 118. Páginas 58 y 59.

educación y formación recibirán una parte de la indemnización pagada al club anterior<sup>18</sup>. En el Anexo 5 se detallan la cuantía y forma de pagos.

Si un futbolista profesional es traspasado durante el plazo de validez de un contrato, el 5% de cualquier compensación abonada al equipo anterior, excepto la indemnización por formación se restará del importe total y será repartida entre los clubes que han educado al futbolista durante su carrera profesional. Este reparto se efectúa en proporción de acuerdo con la cantidad de años que el futbolista estuviera inscrito en cada uno de estos clubes durante las temporadas comprendidas entre los 12 y 23 años. Este mecanismo se impulsa cuando se efectúe un traspaso internacional de un futbolista que conlleve un importe como contraprestación económica. Si el traspaso se realiza entre clubes adscritos a cualquier federación española no se ejerce esta figura.

Temporada/edad	% indemnización que percibe	% indemnización del total (5%)
12 años	5	0,25
13 años	5	0,25
14 años	5	0,25
15 años	5	0,25
16 años	10	0,5
17 años	10	0,5
18 años	10	0,5
19 años	10	0,5
20 años	10	0,5
21 años	10	0,5
22 años	10	0,5
23 años	10	0,5

**Tabla 3.2.1. Porcentajes de compensación por mecanismo de solidaridad**

*Fuente: Elaboración propia a partir del Anexo 5 del Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores de la FIFA*

El mecanismo de solidaridad se llevará a cabo en cada una de las transferencias de un futbolista hasta el final de su carrera, sin perjuicio de su edad. Será el club adquirente del futbolista el encargado de sufragar esta contribución de solidaridad a los clubes formadores.

<sup>18</sup> Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores. Artículo 21. Página 26.

### 3.3 SUJECCIÓN AL IVA

La sujeción al IVA de las prestaciones por derechos de formación y mecanismo de solidaridad vamos a analizarla a partir de dos consultas claves, a través de las cuales la DGT se posiciona y aclara los supuestos que están sujetos a IVA.

En primer lugar, es en la Consulta 1287-97, de 20 de junio, donde la DGT precisa, en el apartado de fundamentos de derecho, que aquellos pagos, cuando sean exigibles, realizados como retribución por formación equivalen a la “contraprestación de una cesión de derechos -adquiridos sobre un jugador al formarle o entrenarle- del club o entidad cedente”, de tal manera que esta indemnización representa la contraprestación de una transacción sujeta al impuesto del IVA. Además, en la resolución añade que “cuando dichas cantidades sean la contraprestación de cualquier operación sujeta al IVA y, en particular, cuando sean la contraprestación de una cesión de derechos cuya titularidad correspondiese al club por derechos de formación, promoción o preparación de un jugador, la compensación que debe satisfacerse constituye la contraprestación de determinadas operaciones sujetas al Impuesto realizadas por dicho club”.

No obstante, existe otra consulta posterior, en la que la DGT se muestra más aclaratoria, tratándose, además, de una consulta exclusivamente dedicada al contexto que ahora nos ocupa. Se trata de la consulta V0482-19, de 6 de marzo de 2019. Esta trata del pago de una recompensa por el mecanismo de solidaridad que se inicia como resultado de la transferencia de un futbolista a otro club. La DGT determina que “el importe de los pagos por derechos de formación y educación suponen la contraprestación de una operación sujeta al Impuesto en la medida en que no responden al concepto de indemnización”, puesto que este importe no tiene como fin la reparación de daños ni perjuicios ocasionados “sino retribuir los gastos en los que el mismo incurrió y de los que se va a beneficiar el destinatario”, siendo en este caso, el club en el que va a actuar ahora el futbolista formado.

Por tanto, el importe satisfecho al club que forma al futbolista como pago de los derechos de formación representa la contraprestación de una operación sujeta a IVA.

## 4. IMPUESTOS DE LOS FUTBOLISTAS

### ASÍ TRIBUTAN LOS FUTBOLISTAS EN ESPAÑA

#### 4.1 NORMATIVA Y CONCEPTO

La remuneración de los futbolistas profesionales ha padecido un crecimiento exponencial significativo, influido principalmente por el aumento en los ingresos por derechos televisivos percibidos por los clubes de fútbol, como viene siendo habitual desde los últimos años. Los futbolistas, en España, pueden dividir su tributo en dos conceptos. De un lado, se encuentra la ficha federativa, que constituye alrededor del 85% del sueldo (RDL 1006/1985, de 26 de junio)<sup>19</sup>. Por el otro, la cesión, del futbolista al club propiedad de sus derechos federativos, de los derechos de imagen. Estos derechos de imagen no pueden superar el 15% (Ley 13/1996, de 30 de diciembre)<sup>20</sup>. La contribución de los futbolistas a la Hacienda española está regulada por el IRPF, mientras que los derechos de imagen lo hacen en el Impuesto de Sociedades. No obstante, el tipo marginal de la ficha federativa varía según la comunidad autónoma donde esté establecido el club propietario.

En el perímetro de los futbolistas profesionales, las rentas esenciales que son gravadas, principalmente, por el IRPF son los rendimientos del trabajo -cuantías económicas que se embolsan por su relación laboral-, y la cesión de los derechos de imagen -cuyo caso abordaremos en el siguiente punto-. Por tanto, dentro de la renta existen distintos tipos de ingresos. Por un lado, tanto los rendimientos del trabajo como los rendimientos de actividades económicas -si los hubiera- se integran en la base imponible general. Estos tributan a diferentes tipos impositivos. El tipo marginal máximo estatal es del 45 % para bases hasta 60.000 € y del 47% a partir de bases liquidables de 300.000 €. Sin embargo, se trata de un impuesto cedido parcialmente a las comunidades autónomas, como vemos en la siguiente tabla. A través de la Ley de cesión tributaria (Ley 22/2009, de 18 de diciembre)<sup>21</sup>, se permite a las comunidades autónomas competencias sobre el 50% de la escala, así como sus deducciones, siendo competencia estatal el otro 50% restante.

---

<sup>19</sup> España. Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Boletín Oficial del Estado, 27 de junio de 1985, núm. 153. Pág. 5.

<sup>20</sup> España. Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Boletín Oficial del Estado, de 31 de diciembre de 1996, núm. 315. Páginas 38977 a 38979.

<sup>21</sup> España. Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Boletín Oficial del Estado, de 19 de diciembre de 2009, núm. 305. Página 8.

Comunidad Autónoma	Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
Cataluña	175.000,20	35.283,36	En adelante	25,5
Asturias	175.000,00	37.109,32	En adelante	25,5
Com. Valenciana	120.000,00	24.352,50	En adelante	25,5
Andalucía	120.000,00	23.187,48	En adelante	25,5
Extremadura	120.200,00	24.122,50	En adelante	25

**Tabla 4.1.1. Tabla IRPF autonómicos más altos**

*Fuente: elaboración propia a partir de los datos de la Agencia Tributaria.*

Por otro lado, se encuentran los rendimientos de capital mobiliario, principalmente los derechos de imagen, y se incluyen en la base imponible del ahorro. Junto a los derechos de imagen, pueden incluirse también las ganancias patrimoniales resultado de variaciones en el valor del patrimonio del propio futbolista. La base imponible del ahorro grava la renta, también de forma progresiva, entre el 19% y el 23%.

Estos rasgos han contribuido al cambio en las relaciones entre los clubes y sus futbolistas, desde el punto de vista fiscal. Los ingresos de los futbolistas han sufrido cambios en su estructura, debido, en su mayoría, a la explotación de los derechos de imagen en conjunto con sus propios clubes, o al menos de parte de ellos, como también con otras empresas de patrocinio.

Las cuestiones más importantes respecto a la normativa de los futbolistas profesionales se plantean conforme al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -en adelante IRPF- y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes -en adelante IRNR-. Entre otras cosas, se refieren a diferentes casuísticas:

- Si sus ingresos tienen la consideración de rentas irregulares, ya sea por la brevedad de su carrera laboral o por recibirse de forma irregular durante los años en activo del futbolista.
- La normativa especial de los empleados desplazados a territorio español (Artículo 93 Ley IRPF, aplicación IRNR).
- La tributación por IRPF de ciudadanos comunitarios residentes en cualquier otro Estado miembro de la UE (Artículo 46 Real Decreto Ley 5/2004 de Ley IRNR).

#### **4.1.1 Rendimientos considerados como rentas regulares o irregulares**

Hablamos de rentas efímeras, pasajeras, de rápida extinción. Se consigue un nivel muy alto de retribuciones, percibidas en poco tiempo, en un número menor de años, viéndose supeditado a la escala de gravamen progresiva del IRPF. Su retribución es proclive a oscilar a lo largo de su vida laboral, naciendo de una retribución que va creciendo a lo largo de los años hasta afianzarse y, en algún caso, reducirse al final de la trayectoria profesional. Esto conlleva una cierta contribución frente a vidas profesionales más longevas. Por ello, se proyecta la idea de si estas retribuciones tienen la consideración de rentas irregulares como procedimiento para obstaculizar una desmedida progresividad del impuesto.

Recurriendo al artículo 18.2 de LIRPF (LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre)<sup>22</sup> en su modificación Ley 26/2014, de 27 de noviembre<sup>23</sup>, en el que se especifican los posibles porcentajes de reducción aplicables a ciertos rendimientos del trabajo, se insta hasta un 40% de reducción en el caso de rendimientos íntegros que tengan una fase de generación mayor a dos años, como también aquellos que se consideren legalmente como conseguidos de forma irregular en el tiempo cuando “se imputen en un único período impositivo”. Es decir, resulta fundamental que el pago se realice en un solo abono y finalizado el período de devengo. Lo habitual es que se realicen de forma periódica.

Por esta razón, la renta de los futbolistas con ciclo de generación menor a dos años, sin considerarse cual sea la duración de su vida laboral en activo durante la cual puedan percibirla, gravará por el IRPF como cualquier otro rendimiento conseguido durante el ejercicio. De esta forma se entiende en la práctica jurídica desde hace casi 30 años, desde la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1992 (STS 12090/1992, de 21 de mayo)<sup>24</sup> que, en su fundamento de Derecho tercero, concluye que “el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas gira en torno a las que se perciban en el período impositivo, y son «irregulares» aquellas rentas que se devenguen de forma discordante con tal período impositivo o acorde con períodos uniformes superiores al año”. Esta idea sería más tarde corroborada por diferentes pronunciamientos. En ellas se explica, como idea principal, el tratamiento recibido por las rentas irregulares en el IRPF según la Ley 44/1978<sup>25</sup>. En su primera redacción, pues después sufriría modificaciones, el artículo 27 del mismo especifica de qué forma se procederá la tributación para los casos en los que el rendimiento se coseche de manera irregular o que, siendo regular, su obtención sea superior al año.

No obstante, el hecho de que los rendimientos obtenidos por los futbolistas no tengan la condición de rentas irregulares no significa que algunos de ellos no puedan tener dicha naturaleza, con su consecuente empleo de la posible reducción, siempre y cuando se cumplan las condiciones reglamentarias: por un lado, que su generación se establezca en un tiempo superior a dos años, y por otro lado, que no se reciba de forma regular o habitual, más bien que su consecución dependa de otras circunstancias menos probables. No obstante, “la existencia de lo que se conoce como renta irregular puede tener origen en tres causas diferentes” (Martínez Micó, 2013)<sup>26</sup>:

- Falta de relación entre el plazo de elaboración de la renta y la regularidad en su percepción.
- Cuando ciertas rentas son producidas de diferente magnitud durante diversos periodos impositivos, procediendo estas de un mismo origen (rentas variables).

---

<sup>22</sup> España. 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. Boletín Oficial del Estado, de 29 de noviembre de 2006, núm. 285. Pág. 26.

<sup>23</sup> España. Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el 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, y otras normas tributarias. Boletín Oficial del Estado, de 28 de noviembre de 2014, núm. 288. Pág. 96870.

<sup>24</sup> España. Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso, Sección 1ª). Sentencia núm. 12090/1992, de 21 de mayo.

<sup>25</sup> España. Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas. Boletín Oficial del Estado, de 11 de septiembre de 1978, núm. 217. Páginas 21191 a 21199.

<sup>26</sup> MARTÍNEZ MICÓ, JUAN GONZALO. (2013). La calificación como irregulares de las distintas rentas plurianuales que perciben los deportistas a efectos de la reducción del 40% en el IRPF. CHICO DE LA CÁMARA, PABLO. *Régimen Tributario del Deporte*. Páginas 115-136. Thomson Reuters.

- Cuando la retribución resulte extraordinaria en contraste con el movimiento regular y anual de obtención de otras rentas (rentas esporádicas).

Pueden tener este carácter las indemnizaciones por cese o despido, determinados premios (por ejemplo, por antigüedad), cantidades recibidas en partidos de homenaje o tras la colaboración del futbolista en el precio del traspaso, entre otras.

Finalmente, la normativa española dispone un régimen de aportaciones a planes de pensiones para deportistas. Hay que citar la disposición adicional 11ª de la LIRPF (Ley 6/2000, de 13 de diciembre)<sup>27</sup>. Los futbolistas pueden aportar a la Mutualidad de previsión social de los deportistas profesionales. Éstas son sus características:

- Cantidad máxima de 24.250 € anuales
- La cantidad cuyo propósito es la reducción alcanza los 34.250 €.

Las participaciones realizadas no tributarían en el ejercicio, siendo posible aplazar la tributación hasta el instante en que se reciba la prestación.

## **4.2 TRIBUTACIÓN EN EL IVA DEL SALARIO DE LOS FUTBOLISTAS**

La relación entre el futbolista y la entidad deportiva es, lógicamente, una relación laboral. Ésta tiene los apuntes representativos de dicha vinculación. Es decir, “dependencia, ajenidad en los frutos y en los riesgos, retribución, exclusividad, asiduidad y jornada y horario de trabajo” (César García Novoa, 2013)<sup>28</sup>. Como consecuencia de esta relación laboral, nace la obligación, a favor del prestador del servicio -futbolista- de percibir una contraprestación económica, calificada como salario.

Los principales efectos fiscales de esta percepción las hemos comentado anteriormente, no obstante, haremos hincapié en algunos aspectos interesantes de estas consecuencias. En primer lugar, la tributación de la renta en el IRPF por parte del futbolista. Y, en segundo lugar, una serie de honorarios que perciben de los clubes que no han dejado de motivar preguntas acerca de su encuadramiento dentro de los rendimientos del trabajo. Entre ellos, algunos asuntos que ya hemos visto como la calificación como rentas regulares o irregulares, u otros que veremos en puntos sucesivos como la tributación de los derechos de imagen de los futbolistas. Pero, en lo que concierne a este punto, vamos a centrarnos en las consecuencias fiscales en el Impuesto del Valor Añadido (en adelante IVA) derivadas de las retribuciones realizadas por la entidad al futbolista, como consecuencia de la prestación de servicio por el futbolista.

### **4.2.1 No sujeción al IVA de la retribución laboral del futbolista**

La DGT tiene como requisito indispensable, para considerar los servicios de futbolistas (o deportistas) profesionales prestados a sus clubes como relación especial, la dependencia y ajenidad en riesgos. Dicha relación especial se encuadra dentro de un

---

<sup>27</sup> España. 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. Boletín Oficial del Estado, de 14 de diciembre de 2000, núm. 299. Página 43698.

<sup>28</sup> GARCÍA NOVOA, CÉSAR. (2013). El IVA y los deportistas profesionales con especial referencia a los futbolistas. CHICO DE LA CÁMARA, PABLO. *Régimen tributario del deporte*. Páginas 469-507. Thomson Reuters.

contrato laboral (RDL 1006/1985, 26 de junio)<sup>29</sup>. De este modo, cuando una persona física recibe una “retribución en el marco de una relación laboral regulada por el derecho laboral, aunque se trate de una relación laboral especial, no procede repercutir el IVA, por encontrarnos ante un supuesto de no sujeción al impuesto”<sup>30</sup>.

Esto será asunto de todos los componentes salariales que recibe el futbolista. Entre ellos se incluyen: la prima de fichaje, otras primas, el salario mensual, así como las pagas extraordinarias y otros pluses como antigüedad, y los derechos de imagen. En estos casos, el futbolista no facturará a la entidad por estas retribuciones dentro del ámbito normal de actividad para la que fue contratado el futbolista (esto es, jugar profesionalmente al fútbol bajo la disciplina y organización de una entidad deportiva, así como asistir a entrenamientos, concentraciones y partidos bajo la batuta del entrenador), y, por tanto, no repercutirá IVA ni tendrá la obligación de ingresarlo.

Por tanto, como indica César García Novoa (2013)<sup>31</sup> “hay que proclamar la no sujeción al IVA, cuando la posible aplicación del impuesto se refiere a servicios prestados en régimen de ajenidad o dependencia por el deportista al club”.

#### 4.3 LA LEY BECKHAM Y LOS FUTBOLISTAS EXTRANJEROS

En el artículo 93 (LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre) de la LIRPF se regula el régimen fiscal aplicado a los trabajadores desplazados a territorio español, adaptado por el Reglamento de esta ley en sus artículos 113 a 120 (RD 439/2007, 30 de marzo)<sup>32</sup>, así como en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre<sup>33</sup>. Se constituye que las personas físicas que se trasladen a territorio español fruto de un contrato de trabajo y traigan consigo su residencia fiscal, transformándose en contribuyentes del IRPF, podrán decidir tributar a través de dicho régimen o bien por el IRNR, como si no fueran residentes en España. Esta posibilidad, lógicamente, tiene sus limitaciones y está sujeta a ciertos requisitos, pues acota ese derecho de contribución a quienes no hayan sido residentes en España en los últimos 10 periodos impositivos anteriores, además, como ya hemos contado anteriormente, de que ese desplazamiento se haya producido por un contrato laboral - no será de aplicación este régimen a aquellos que se desplacen a España y después consigan un contrato de trabajo-. Como el contribuyente tiene la facultad de elegir la opción por la que tributar, huelga decir que, en la inmensa mayoría de los casos, la elección será por aquella que le aporte la carga fiscal menos cuantiosa.

---

<sup>29</sup> España. Real Decreto-Ley 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Boletín Oficial del Estado, 27 de junio de 1985, núm. 153. Páginas 20075 a 20077.

<sup>30</sup> GARCÍA NOVOA, CÉSAR. (2013). El IVA y los deportistas profesionales con especial referencia a los futbolistas. CHICO DE LA CÁMARA, PABLO. *Régimen tributario del deporte*. Páginas 469-507. Thomson Reuters.

<sup>31</sup> Ibidem. Páginas 476-477.

<sup>32</sup> España. Real Decreto-ley 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. Boletín Oficial del Estado, 31 de marzo de 2007, núm. 78. Páginas 89 a 92.

<sup>33</sup> España. Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Boletín Oficial del Estado, 30 de noviembre de 2006, núm. 286. Página 13.

## RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A DEPORTISTAS EXTRANJEROS Y FICHAJES

	TRATAMIENTO ESPECIAL EXTRANJEROS	PAGOS A AGENTES DE JUGADORES	TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE TRASPASO
	Ventajas fiscales no aplicables a futbolistas	El club paga dos veces impuestos	Tributación en España
	Régimen fiscal ventajoso para jugadores de fútbol	El club paga 1,5 veces impuestos	No tributación en Reino Unido
	Régimen fiscal ventajoso para jugadores de fútbol	El club paga una sola vez impuestos	No tributación en Italia
	Ventajas fiscales no aplicables a futbolistas	El club paga una sola vez impuestos	No tributación en Alemania (solo cesiones)
	Régimen fiscal ventajoso para jugadores de fútbol	El club paga una sola vez impuestos	No aplica

Fuente: GARRIGUES

**Figura 4.3.1. Régimen aplicable a futbolistas extranjeros en las principales ligas**

Fuente: *Elpais.com* en su artículo "El fútbol, una industria de 4.000 millones que crece o muere". Garrigues, Sports & Entertainment.

Tiene entre sus objetivos el de atraer talento extranjero a España. Este sistema no está dispuesto, expresamente, para los futbolistas. Sin embargo, es notorio que una de las razones que acreditó su consentimiento fue facilitar la llegada de talento a nuestro país, en este caso talento futbolístico, dándoles un régimen fiscal que hiciera más beneficiosa esa llegada a España. En 2010 hubo un cambio: el beneficio solo afectaba a extranjeros con salarios que no superasen los 600.000 €, aunque esto no afectó a los futbolistas, que ya disfrutaban de tributar al 24%. La reforma fiscal llegó durante 2014: ningún futbolista formaría parte de la ley Beckham. Sometida a varios cambios durante todos estos años, dejando fuera incluso a los propios futbolistas, la *Ley Beckham* permite tributar a un tipo fijo del 24% en rentas hasta los 600.000 € - a partir de ese máximo, no obstante, sus rendimientos tributarán al tipo marginal máximo- y solo durante los primeros 5 años, mientras que el contribuyente del IRPF se ve sometido a una escala que va del 19% hasta el 45%. Sin que fuera la intención, esta medida favorecía a los futbolistas de mayor remuneración, aunque la realidad es que los grandes beneficiados de esta medida eran los clubes de fútbol, pues son ellos los que negocian con sus futbolistas los salarios libres de impuestos para estos.

En perspectiva, la medida carecía de sentido por este mismo motivo, aunque si bien no deja de ser cierto que, en iguales niveles de remuneración, los futbolistas acogidos al IRNR por esta medida disfrutaban de una mejor tributación que los futbolistas españoles. Según Carretero Lestón (2013) "en realidad la discriminación es menor de lo que parece, ya que los clubes asumen las obligaciones fiscales de sus futbolistas, por lo que todos los jugadores, nacionales o extranjeros, cobrarían el salario neto acordado en sus respectivos contratos".<sup>34</sup>

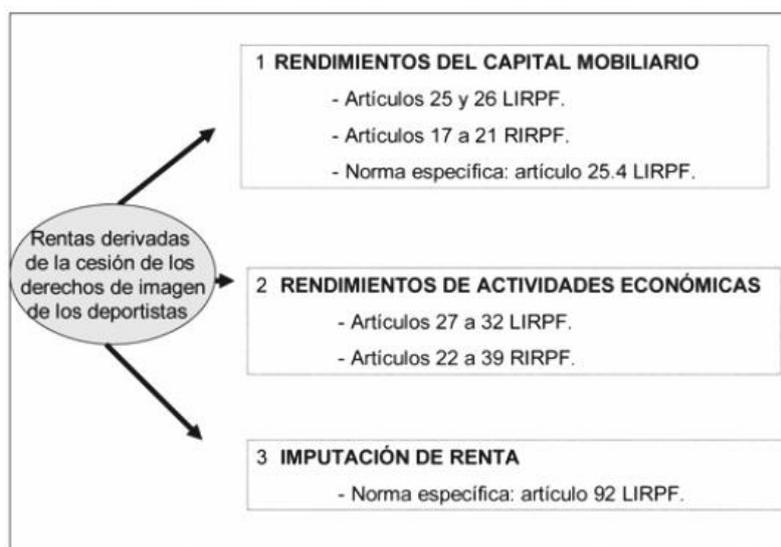
<sup>34</sup> CARRETERO LESTÓN, JOSÉ LUIS. (2013). El régimen fiscal del fútbol profesional. MILLÁN GARRIDO, ANTONIO. *Estudios jurídicos sobre el fútbol profesional*. Páginas 171-193. Editorial Reus.

## 5. DERECHOS DE IMAGEN

### ¿CÓMO TRIBUTAN LOS DERECHOS DE IMAGEN EN ESPAÑA?

#### 5.1 NORMATIVA Y PRINCIPALES ESTRUCTURAS

El concepto de derecho de “imagen” se identifica en un sentido más amplio y el término “imagen” no se entiende como la apariencia de un individuo, más bien como una idea más amplia, como “personalidad” o “identidad”. Es comprendido como el ejercicio de un derecho real de la propia imagen. Esta viene recogida y desarrollada en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo<sup>35</sup>. Los artículos 2 y 7.6 hacen acopio de la explotación de este ejercicio de la propia imagen. Si bien en el artículo 2 se recoge que “no se apreciará la existencia de intromisión ilegítima en el ámbito protegido cuando estuviere expresamente autorizada por ley o cuando el titular del derecho hubiese otorgado al efecto su consentimiento expreso”, por lo que no se considera intromisión “la utilización del nombre, de la voz o de la imagen de una persona para fines publicitarios comerciales o de naturaleza análoga”.



**Figura 5.1.1. Estructura de la fiscalidad de los derechos de imagen**

*Fuente: Libro Deporte y Fiscalidad. Junta de Andalucía (2008, página 402).*

En el sistema fiscal vigente residen dos normas involucradas con la cesión de los derechos de imagen de los deportistas. Por un lado, el artículo 25.4 (LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre<sup>36</sup>) califica como rendimientos de capital mobiliario “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”. Por otro lado, la sección 4ª de derecho de imagen, el artículo 92 (LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre<sup>37</sup>) centrado en la imputación de rentas por la cesión de estos derechos de imagen.

<sup>35</sup> España. Ley 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen. Boletín Oficial del Estado, 14 de mayo de 1985, núm. 115. Páginas 12546 a 12548.

<sup>36</sup> España. 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. Boletín Oficial del Estado, de 29 de noviembre de 2006, núm. 285. Pág. 32.

<sup>37</sup> Ibidem. Página 76.

No obstante, también debemos tener en cuenta un tercer apunte en los artículos comprendidos entre el 27 y el 32 (LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre<sup>38</sup>), cuando los derechos de imagen se ejecuten en relación con una actividad económica, pues esto genera para el futbolista rendimientos de esta condición. Además, serán de cumplimiento los artículos 22 hasta el 39 del Reglamento del IRPF (RDL 439/2007, de 30 de marzo)<sup>39</sup> que contienen las normas de desarrollo para la aplicación de estos rendimientos.

## **5.2 TRIBUTACIÓN EN EL IRPF**

A efectos fiscales, los rendimientos obtenidos por los derechos de imagen cedidos por el futbolista a su club pueden considerarse de diferentes formas. Las rentas adquiridas de esta cesión deben tributar en el IRPF. Ahora bien, sujeto a su contenido y alcance el régimen legal de tributación puede ser distinto aun dentro del mismo impuesto. Por ello, a continuación, atenderemos una a una las distintas calificaciones que obtienen las rentas por los derechos de imagen.

### **5.2.1 Como rendimiento del trabajo**

Dos son los impuestos que se consideran a la hora de examinar la fiscalidad de los derechos de imagen en el mundo del fútbol: el IRPF por un lado y el IS por otro. No obstante, en este estudio vamos a centrar nuestra atención en la tributación de estos derechos en el IRPF.

El artículo 17 (LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre)<sup>40</sup> considera rendimientos del trabajo “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 actividades económicas”. Adicionalmente a todas las contraprestaciones que obtiene el futbolista y que se consideran rendimientos del trabajo, también recibe o puede recibir contraprestaciones resultantes la cesión de sus derechos de imagen. Por lo general, se considerarán rendimientos del trabajo siempre y cuando el futbolista perciba estas rentas a través del club para el que presta sus servicios con el que se mantenga una relación laboral por cuenta ajena. Contemplado, en el artículo 7 (RDL 1006/1985, de 26 de junio)<sup>41</sup>, tercer apartado, que se considera rendimiento del trabajo la implicación de los futbolistas en la rentabilidad resultante de la cesión de sus derechos de imagen.

El contrato entre el futbolista y el club incorpora la cesión del derecho de imagen y su explotación en el contexto de sus actividades deportivas en las que intervenga su club, pero no fuera de estas. Esto último resulta fundamental para distinguir entre las retribuciones por la cesión de los derechos de imagen que representan un rendimiento del trabajo de las que serían consideradas como rendimientos de capital mobiliario, cuyo caso abordaremos en el siguiente epígrafe. “Los ingresos por cesión de derechos de

---

<sup>38</sup> Ibidem. Páginas 32 a 36.

<sup>39</sup> España. Real decreto-ley 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. Boletín Oficial del Estado, de 31 de marzo de 2007, núm. 78. Páginas 30 a 37.

<sup>40</sup> España. 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. Boletín Oficial del Estado, de 29 de noviembre de 2006, núm. 285. Pág. 24.

<sup>41</sup> España. Real decreto-ley 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Boletín Oficial del Estado, de 27 de junio de 1985, núm. 153. Página 5.

imagen pueden presentar problemas a la hora de calificarlos como contraprestación, pero no presenta duda alguna su posible calificación como utilidad derivada de la relación laboral” (Rodríguez Losada, 2013)<sup>42</sup>. Para concluir, se consideran rendimientos del trabajo aquellos casos en los que se saca provecho de los derechos de imagen como resultado de una relación laboral, a través de la cual el futbolista cede el derecho a explotarlos y, asimismo, está viéndose remunerado por ellos a través de su sueldo.

### 5.2.2 Como rendimiento de capital mobiliario

Si anteriormente hablábamos de la explotación de los derechos de imagen como rendimiento del trabajo -ligado a la existencia de un contrato y relación laboral-, en este punto vamos a abordar dicha cesión desde otro punto de vista. Es habitual considerar la cesión de los derechos de imagen como rendimiento de capital mobiliario cuando éstos, en aplicación del artículo 25 (LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre), no se apliquen por medio de un contrato de trabajo. El cuarto punto de este artículo especifica que son rendimientos de capital mobiliario “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”<sup>43</sup>.

La nota distintiva de forma que sean contempladas como rendimientos de capital mobiliario es que estas rentas sean dispuestas personalmente por el futbolista titular de los derechos de imagen, a través de un contexto en el que intervienen dos partes: por un lado, el futbolista que cede sus derechos de imagen a una tercera sociedad y, por otro lado, la sociedad apoderada que remunerará al futbolista. Hay ciertos casos en los que la sociedad cesionaria suscribe un contrato con el propio club, que es quien remunera al futbolista. Esta casuística nos lleva a pensar que estos rendimientos deberían ser considerados como rendimientos del trabajo, al tratarse igualmente satisfechos por una relación laboral. Para los clubes de fútbol, esta prestación realizada del modo indicado supone rebajar el gasto en plantilla, con la consiguiente ventaja en cuanto a las retenciones a cuenta del IRPF que deja de ingresar.

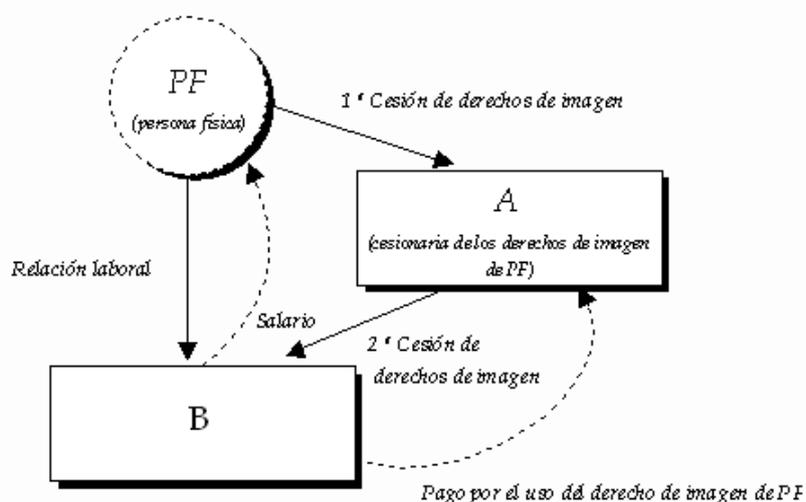
En estas situaciones, indica Barrachina Juan<sup>44</sup>, “se puede deducir que el club de fútbol es el beneficiario de la utilización de las sociedades interpuestas”. Esto se debe a que los futbolistas, principalmente los foráneos, negocian su caché en términos netos, por lo que exigen una remuneración mayor, provocando que sea el club el que soporte mayor carga fiscal en cuanto a su retención. Estudiamos esta cuestión más a fondo en los sucesivos puntos, pues se establece un régimen de imputación de rentas para este tipo de asuntos.

---

<sup>42</sup> RODRÍGUEZ LOSADA, SORAYA. (2013). El régimen especial de los derechos de imagen. CHICO DE LA CÁMARA, PABLO. *Régimen Tributario del Deporte*. Páginas 139-155. Thomson Reuters.

<sup>43</sup> España. 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. Boletín Oficial del Estado, de 29 de noviembre de 2006, núm. 285. Pág. 32.

<sup>44</sup> BARRACHINA JUAN, EDUARDO. (2009). Los controvertidos derechos de imagen de los futbolistas profesionales. *Revista el Fisco*, núm. 153.



**Figura 5.2.1. Derechos de imagen con la intervención de una tercera sociedad**

*Fuente: El futbolista y el reto de la gestión integral. Dossier de Garrigues, Sports & Entertainment.*

La diferencia conforme a los rendimientos del trabajo viene dada por la cesión que el futbolista hace -bien al club o bien a una tercera sociedad- sin que sea necesaria la existencia de una relación laboral. Siendo así en este caso considerados como rendimientos de capital mobiliario.

### 5.2.3 Como rendimiento de actividades económicas

Existe una tercera anotación para otros casos concretos. No obstante, podían ser calificadas como rendimientos del trabajo o rendimientos de capital mobiliario siempre y cuando no constituyan una actividad económica, en cuyo caso estaremos ante rendimientos de actividades económicas. “La naturaleza de rendimiento de la actividad económica vendrá determinada cuando el deportista no ceda su explotación a un tercero, ni tampoco se explota su imagen en el marco de una relación laboral, 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 profesional” (Menéndez Moreno, 2000)<sup>45</sup>.

A tal efecto, se contemplan de esta manera en el artículo 27 (LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre)<sup>46</sup> “aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan 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”. Por consiguiente, como veíamos previamente, si el propietario desempeña el aprovechamiento de sus derechos de imagen, por cuenta y riesgo propios, las rentas percibidas serán consideradas como rendimientos de actividades económicas.

<sup>45</sup> MENÉNDEZ MORENO, ALEJANDRO. (2000). Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. YEBRA MARTUL-ORTEGA, PERFECTO, GARCÍA NOVOA, CÉSAR, CAAMAÑO ANIDO, MIGUEL ÁNGEL y LÓPEZ DÍAZ, ANTONIO. *Estudio sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Páginas 625-644. Editorial Lex Nova.

<sup>46</sup> España. 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. Boletín Oficial del Estado, de 29 de noviembre de 2006, núm. 285. Págs. 32 y 33.

Rodríguez Losada (2013)<sup>47</sup> realiza una apreciación al respecto y es que “en este supuesto, el derecho de imagen debe estar necesariamente afecto al ejercicio de la actividad económica de explotación del mismo; actividad que, además, ha de ser desarrollada por el propio titular del derecho de imagen”.

Estos supuestos rara vez se dan en el mundo del fútbol. Al tener que actuar, el deportista, como empresario o profesional, esta casuística suele darse en deportistas individuales, que no están vinculados a través de una relación laboral con ningún club ni entidad deportiva. Éstos suelen ser los tenistas o golfistas, por ejemplo.

#### 5.2.4 Como imputación de rentas

Frente a un sistema tributario progresivo de la renta de las personas físicas como el que nos corresponde en España, la mayoría de los deportistas -futbolistas en nuestro caso- profesionales, con rentas sumamente considerables y producidas en pocos años, intentan buscar alternativas fiscales, ciñéndose a políticas de ahorro fiscal. Ante esto, es bastante frecuente encontrarse con el recurso o puesta en marcha de sociedades, que actúan como conducto entre el futbolista, sus derechos de imagen y el club al que pertenecen. De esta forma, el gravamen de los derechos de imagen ya no será realizado por el IRPF, sino que lo hará en el Impuesto de Sociedades (por la aparición de una sociedad ajena). Así, tributará de forma más beneficiosa para el futbolista, pues lo hará a tipos inferiores y con mayores deducciones.

La mecánica de esta operación suele ser la siguiente: el futbolista titular de sus derechos de imagen los cede a un tercero para que éste los explote en el mercado. Este tercero es una sociedad, cuya propiedad suele estar distribuida entre el futbolista y su entorno más cercano (agentes, familiares o amigos, principalmente). Y estas sociedades, a su vez, para eludir la tributación en el IRPF, contratan con el club de fútbol que, de nuevo, explota económicamente los derechos de imagen, pero encontrándose también vinculado a él por una relación laboral. El club obtiene, por este motivo, rentas cuyo receptor será, finalmente, el futbolista. Por ende, el artículo 92 (LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre<sup>48</sup>) considera el caso de imputación de rentas únicamente cuando el futbolista esté ligado al club mediante una relación laboral y en escenarios en los que el trabajador esté vinculado al aprovechamiento de los derechos de imagen por parte de la entidad.

El futbolista disfrutará de dos contraprestaciones del club: por una parte, resultante de su labor como futbolista; por la otra, como resultado de la explotación de sus derechos de imagen. No obstante, ésta última la percibe por medio de la sociedad interpuesta a la que el futbolista había transferido, previamente, la utilización de sus derechos de imagen, a fin de eludir o rebajar la tributación de los rendimientos por la cesión de estos. En este sentido, el segundo apartado del artículo 92, exige que, para cargar la renta al futbolista, la cuantía que el club debe pagar a la sociedad tercera requiere ser superior al 15% al importe total de los rendimientos del trabajo y otras rentas obtenidas por la explotación de los derechos de imagen. De lo contrario, si no superan el 15% del importe total pagado por el club, con la que el futbolista mantiene una relación laboral, no será de cumplimiento el régimen especial de imputación de rentas.

---

<sup>47</sup> RODRÍGUEZ LOSADA, SORAYA. (2013). El régimen especial de los derechos de imagen. CHICO DE LA CÁMARA, PABLO. *Régimen Tributario del Deporte*. Páginas 139-155. Thomson Reuters.

<sup>48</sup> España. 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. Boletín Oficial del Estado, de 29 de noviembre de 2006, núm. 285. Págs. 76-78.

En definitiva, si la cesión de los derechos de imagen se lleva a cabo por medio de una sociedad, estará sometida a la normativa del IS, excepto cuando se cumplan los requisitos del régimen especial de derechos de imagen en su artículo 92 del IRPF.

## 6. TRIBUTACIÓN DEL TRASPASO

### 6.1 VENTA DE LOS DERECHOS FEDERATIVOS POR CONTRAPRESTACIÓN

La transmisión de los derechos federativos entre clubes en el mundo del fútbol es bastante más usual de lo que parece. Las operaciones de esta índole tienen un carácter habitual en las entidades deportivas. Se llevan a cabo de común acuerdo, no solo entre clubes, sino también el futbolista debe estar de acuerdo con dicha operación, teniendo en cuenta que dicho acuerdo va a implicar el inicio de una nueva relación de trabajo, esta vez con otro club de fútbol de destino, lo que la mayoría de las veces ocasiona cambios de residencia, con todo lo que ello conlleva. De un primer resumen de lo que supone un movimiento de esta índole, se deduce que lo principal es que sin el consentimiento del jugador no será posible poner en práctica el traspaso.

La transacción, al margen de incluir la rescisión de contrato del futbolista con el club anterior, también lleva a cabo el traspaso de los derechos federativos a la entidad destinataria.

Actualmente, la oportunidad de hacer tratos con los derechos federativos de los futbolistas es un asunto de completa normalidad, si bien, en los años venideros provocó cierta polémica. Durante mucho tiempo se ha analizado a fondo la naturaleza de esas operaciones, especialmente sobre la definición del objeto real de transmisión. Es decir, aunque en la práctica el objeto transmitido fueran los derechos federativos del futbolista, desde ciertos sectores se tomaba en consideración que de esta forma se cosificaran a los mismos. Sobre este asunto, García Novoa (1998)<sup>49</sup> indica que “la propia normativa laboral, al regular esta cesión definitiva, es consciente de que puede estar deslizándose hacia una cosificación del trabajo del futbolista”, añadiendo además que es el RDL (1006/1985, 26 de junio) quien “establece como requisito para que el traspaso sea posible el consentimiento expreso del futbolista, reconociéndole una participación en el precio del traspaso”.

La ausencia de normativa para estas operaciones sigue por los mismos derroteros hoy en día, pese a su importancia económica en el presupuesto y día a día de los clubes de fútbol. Solo hay una norma que alude al traspaso de futbolistas, el Real Decreto mencionado anteriormente (RDL 1006/1985, 26 de junio)<sup>50</sup> que dictamina, en su artículo 13ª) que la relación laboral se verá finalizada “por mutuo acuerdo de las partes”.

A fin de cuentas, los traspasos entre clubes constituyen una entrega onerosa, admitida al tratarse de la cesión de los servicios del futbolista y no a su propia persona o trabajo realizado. Por esto misma, los derechos federativos tienen fondo económico.

### 6.2 PERMUTA DE LOS DERECHOS FEDERATIVOS COMO PAGO TOTAL O PARCIAL

Otro de los métodos habituales en el fútbol profesional sobre el traspaso de los derechos federativos consiste en ceder como compensación los derechos de un futbolista, a fin de conseguir la obtención de los derechos federativos del jugador deseado. Del mismo modo, para que una operación así llegue a buen puerto también se necesita el acuerdo y voluntad de todas las figuras que participan en ella, esto es, tanto los futbolistas como los diversos clubes implicados, incluso aquellos que actúan como terceros al disponer de un porcentaje de estos derechos de alguno de los futbolistas o que mantengan un

---

<sup>49</sup> GARCÍA NOVOA, CÉSAR. (1998). La tributación del traspaso de los futbolistas. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. II. Páginas 1149-1164. Thomson Reuters.

<sup>50</sup> España. Real decreto-ley 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Boletín Oficial del Estado, de 27 de junio de 1985, núm. 153. Página 6.

derecho de compra sobre él. Para ello, estas transacciones se deben realizar con futbolistas de perfil parecido, de valor económico similar. Pero esto, en la práctica, es más complicado, pues las valoraciones económicas de los jugadores de fútbol en el mercado varían mucho y es difícil que estas coincidan. Es habitual que los clubes ofrezcan los derechos federativos de algún futbolista de su plantilla en concepto de contraprestación como parte del acuerdo para el traspaso de un futbolista, con el objetivo de minimizar la cuantía del traspaso a resolver. Esto es, se debe convenir también dicha cuantía económica.

Se pueden identificar dos modalidades. En primer lugar, un intercambio de los derechos federativos como pago total de la operación, sin incluir contraprestación alguna. En segundo lugar, la operación más habitual en estos casos es la retribución complementaria como parte del trato de intercambio de los derechos federativos entre futbolistas. Esta última podemos diferenciarla, a su vez, según dichas cantidades sean significativas o no, pero como a efectos fiscales no tienen consideración alguna no haremos tal distinción.

Estudiaremos estos asuntos a través de su tributación en el IVA, a cuyo impuesto afecta de una forma u otra según la diferente casuística, es decir, según incluya o no una contraprestación económica la operación.

### **6.2.1 Sin contraprestación económica**

Este tipo de intercambios conlleva la existencia de dos operaciones de venta que serán saldadas individualmente, de tal manera que por un lado se soportará el impuesto por el derecho adquirido y, por otro lado, se repercutirá el impuesto por el derecho federativo traspasado. De esta forma lo precisa el artículo 79 (LIVA 37/1992, 28 de diciembre)<sup>51</sup>, en su primer punto, donde indica que “en las operaciones cuya contraprestación no consiste en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes”. Si esta cuantía no pudiera establecerse, la base imponible en estos casos será la acordada en condiciones habituales del mercado. En conclusión, se puede sostener que, en los casos de intercambio de derechos federativos en los que no exista contraprestación alguna, la base imponible del IVA será la cantidad convenida entre las partes.

No obstante, si alguna de las entidades que intervienen en la operación es extranjero, “al aplicarse en cada una de las dos operaciones gravadas por el IVA la regla de localización en destino, tan solo quedará sujeta al impuesto español una de las dos transacciones” (Málvarez Pascual y Martín Zamora, 2019)<sup>52</sup>.

### **6.2.2 Incluye contraprestación económica**

Con respecto al caso anterior, el tratamiento en el IVA es relativamente igual. Esta vez, al incluir contraprestación económica, ya no solo va a constar la base imponible del impuesto de la cantidad acordada entre las partes, sino que además se incluirá la cuantía económica como parte del acuerdo alcanzado entre clubes. De esta forma, la base imponible estará compuesta por dos elementos claramente diferenciados: la valoración económica que se hace del derecho federativo del jugador objeto de intercambio y la cantidad dineraria que se incluye en el traspaso como compensación, sin perjuicio de que dicha cantidad sea significativa o no. Así lo estipula, en su artículo

---

<sup>51</sup> España. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, de 29 de diciembre de 1992, núm. 312. Pág. 68.

<sup>52</sup> MALVÁREZ PASCUAL, LUIS A. y MARTÍN ZAMORA, MARÍA PILAR. (2019). *Régimen fiscal y contable de los derechos federativos en el ámbito del fútbol, profesional*. Página 119. Editorial Reus.

79, primer apartado, la Ley del IVA (LIVA 37/1992, 28 de diciembre)<sup>53</sup>, indicando que “se considerará base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma”.

### 6.3 CESIÓN DE LOS DERECHOS FEDERATIVOS

Mientras que en los traspasos entre dos clubes se pone fin a la relación contractual del futbolista con su club de origen, en el caso de las cesiones estas relaciones no se ven alteradas. El club propietario de los derechos puede ceder, durante un periodo limitado, estos derechos a un nuevo club de destino, y así disfruta de los servicios del futbolista durante el tiempo pactado. Esto no conlleva el fin de la existencia del contrato con el club propietario de sus derechos. Cuando concluya este periodo, el futbolista volverá a su club de origen. Este tipo de operaciones son muy habituales en el mundo del fútbol, pues se trata de un mecanismo económico más accesible que los propios traspasos y es una forma de dar salida a futbolistas con los que el club propietario no cuente.

En estas operaciones se produce una interrupción de sus efectos -que no del contrato, que sigue vigente- durante el tiempo que el futbolista participa en su nuevo club, con el que también efectuará una nueva relación contractual en el transcurso de la cesión. Puede ser onerosa o gratuita, dependiendo de si se pacta un importe por la operación o no. A su vez, esta puede ser con opción de compra o sin ella, que se podrá ejecutar tanto voluntariamente como por obligación pactada.

#### 6.3.1 Cesión onerosa

En lo que respecta a la tributación de este modelo de cesiones a efectos del IVA, el hecho imponible aparece en el supuesto de cesión del uso, en favor de un tercer club, de un derecho incluido en el patrimonio del club propietario. Así lo determina el artículo 4, en su segundo apartado, la Ley del IVA (LIVA 37/1992, 28 de diciembre)<sup>54</sup>, considerando que “las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto”. Las cesiones tienen la calificación de prestaciones de servicios, quedando como la base imponible el importe convenido entre los clubes. Así lo considera también Sánchez Pino (2019)<sup>55</sup> cuando aclara que “en el supuesto que la cesión se realizara mediante contraprestación económica, dicha operación también ha de ser calificada como prestación de servicios sujeta al IVA, pues también se trataría de la cesión de un derecho afecto realizada por la entidad deportiva en el ejercicio de su actividad económica por un precio”.

Si la transacción se realiza entre clubes españoles, el club propietario de los derechos repercutirá al club de destino el impuesto que corresponda al importe de la operación. Si, por el contrario, en la operación participa un club extranjero, el impuesto se determinará en la residencia del club destinatario, de conformidad con la regla de localización del IVA. Cuando un club español ceda los derechos de un futbolista a otro club extranjero, esta operación no estará sujeta al IVA. Mientras que, si el club español

---

<sup>53</sup> España. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, de 29 de diciembre de 1992, núm. 312. Pág. 68.

<sup>54</sup> Ibidem. Pag 12.

<sup>55</sup> SÁNCHEZ PINO, ANTONIO JOSÉ. (2019). La tributación de la actividad deportiva en el IVA. SÁNCHEZ PINO, ANTONIO JOSÉ y PÉREZ GUERRERO, MARÍA LUISA. *Derecho deportivo: aspectos tributarios y laborales*. Página 108. Editorial Tirant lo Blanch.

es el que recibe la cesión de esos derechos federativos, de un club cuya residencia fiscal está fuera de España, la operación será gravada por el IVA, generando así la inversión del sujeto pasivo. Se requiere que el importe devengado se liquide en el momento en que se oficialice la operación.

### **6.3.2 Cesión gratuita**

La operación de cesión de los derechos federativos de un club a otro también se puede realizar de forma gratuita, es decir, sin contraprestación alguna por parte del club de destino, solo a cambio de la retribución salarial del futbolista. Este tipo de movimientos suelen ser habituales en los futbolistas más jóvenes, aquellos a los que el club propietario de sus derechos busca otras ventajas, más allá de lo económico, como pueden ser minutos en otros clubes para, de esta forma, o bien crecer futbolísticamente o bien obtener futuros beneficios en función del rendimiento del futbolista. No obstante, también puede tener como objetivo el ahorro, por parte del club propietario, del salario de un determinado futbolista con el que no cuenta.

Respecto a la ausencia de contraprestación en estas operaciones, pueden existir dudas sobre la realización del hecho imponible objeto de tributación en el IVA. Las cesiones gratuitas se enmarcan en la visión de autoconsumo de servicios, por tanto, la base imponible estará conformada por la suma de los costes que soporte el club cedente referente a los derechos federativos. Así lo estipula el artículo 79 (LIVA 37/1992, 28 de diciembre)<sup>56</sup> quien, en su apartado cuarto, señala que “en los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos”. Las operaciones de cesión se ejecutan, gratuitamente o no, por una razón económica y/o por una razón deportiva, es decir, no se hacen con un objetivo ajeno a la propia actividad, sino que están relacionados con la misma.

### **6.3.3 Cesión con opción de compra**

Fiscalmente no tiene demasiada repercusión este hecho, pues tanto la propia cesión como la opción de compra sujeta -obligatoria o no- se tramita como prestación de servicios sometida a tributación en el IVA, imponiendo la misma legislación con respecto a devengo, base y tipo impositivo, así como localización. Aunque inicialmente no se hubiera diferenciado entre el importe retribuido por la cesión y la cantidad estipulada como opción de compra, el contexto es idéntico que si se aplican por separado. Es decir, esto supone que en el momento en que se lleve a cabo la oficialidad de la operación, tributará la cantidad establecida como parte de la cesión de los derechos federativos y, una vez se ejecute la opción de compra, nacerá un nuevo hecho imponible correspondiente a la enajenación de los derechos federativos. Distinto es si la opción de compra se estipulara obligatoria en el momento de formalización de la operación. En este caso, en el instante en el que se celebre la cesión, tributará en el IVA la cuota correspondiente al importe de la operación conjunta, en su totalidad, pues el diferimiento del pago de la compra no retrasa el devengo del impuesto.

## **6.4 TRIBUTACIÓN DEL TRASPASO EN EL IVA**

La primera incógnita que genera el traspaso de futbolistas en las transacciones de los derechos federativos es esclarecer que impuesto se aplica a estas operaciones, bien el IVA o bien el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

---

<sup>56</sup> España. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, de 29 de diciembre de 1992, núm. 312. Pág. 69.

Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas -en adelante TPO-.

Antes de la llegada del IVA, estos traspasos se encontraban sujetos al TPO. Este, en su artículo 3 (Ley del ITP y AJD, 21 de junio), señala que “no estarán sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales las entregas de bienes, las prestaciones de servicios y, en general, las operaciones que constituyan actos habituales del tráfico de las empresas”<sup>57</sup>. No obstante, hasta la entrada en vigor del IVA, los traspasos de futbolistas entre clubes tributaban por la Ley del ITP y AJD. Una vez entra en vigor el IVA (LIVA 37/1992, 28 de diciembre)<sup>58</sup>, ésta señala en su artículo cuarto que “estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional”.

Desde el primer momento, la autoridad fiscal insistió en que los traspasos de derechos federativos establecen una operación sometida al IVA. A partir de este momento, según el Tribunal Supremo, los traspasos sujetos a IVA dejarán de regirse por el TPO. Siempre han estado sometidas a imposición indirecta, primero por el ITP y, posteriormente, por el IVA. Sin embargo, indistintamente de que se trate de una entrega de bienes o una prestación de servicios, para que tenga validez su tributación en el IVA, debe ser una operación realizada por un empresario o profesional. En palabras de García Novoa (2013)<sup>59</sup>, “existe desarrollo de actividad empresarial cuando se ordenan por cuenta propia factores de producción, sin que sea necesario el requisito de la habitualidad, presumiéndose que se desarrolla tal actividad empresarial”. Además, el artículo 5 de la Ley del IVA, determina la hipótesis de que las sociedades mercantiles ejercen en situación de empresarios o profesionales a efectos de IVA. Bajo su opinión, Málvarez Pascual y Martín Zamora (2019)<sup>60</sup> consideran que estas operaciones deben verse sometidas a tributación en el IVA “al tratarse de una enajenación de derechos que están afectos a una actividad económica realizada por un empresario que es sujeto pasivo del IVA”.

La situación mercantil de los clubes de fútbol está fuera de toda duda, habiendo adoptado en su mayoría la forma de Sociedad Anónima, convirtiéndose de esta forma entidades sociedades mercantiles. Sin embargo, aún hay clubes que no son Sociedad Anónima y, por tanto, “la nota de la *mercantilidad* del sujeto no sirve, por sí sola, para calificar esta actividad como empresarial”<sup>61</sup>. Debemos posicionarnos ahora sobre si la propia transferencia entre clubes se trata de una actividad empresarial, la realice una Sociedad Anónima o no. Según la DGT<sup>62</sup>, “las denominadas cesiones de derechos de licencia federativa o traspaso de deportistas que se producen con ocasión de la extinción de la relación contractual entre un deportista y su club y la formulación de una nueva con otra entidad deportiva distinta, constituyen prestaciones de servicios efectuadas por el club que efectúa la cesión de dichos derechos” continuando hasta esclarecer que “el

---

<sup>57</sup> España. Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Boletín Oficial del Estado, de 27 de junio de 1980, núm. 154. Pág. 14640.

<sup>58</sup> España. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, de 29 de diciembre de 1992, núm. 312. Pág. 12.

<sup>59</sup> GARCÍA NOVOA, CÉSAR. (2013). El IVA y los deportistas profesionales con especial referencia a los futbolistas. CHICO DE LA CÁMARA, PABLO. *Régimen tributario del deporte*. Páginas 469-507. Thomson Reuters.

<sup>60</sup> MALVÁREZ PASCUAL, LUIS A. y MARTÍN ZAMORA, MARÍA PILAR. (2019). *Régimen fiscal y contable de los derechos federativos en el ámbito del fútbol, profesional*. Página 45. Editorial Reus.

<sup>61</sup> GARCÍA NOVOA, CÉSAR. (2013). El IVA y los deportistas profesionales con especial referencia a los futbolistas. CHICO DE LA CÁMARA, PABLO. *Régimen tributario del deporte*. Páginas 469-507. Thomson Reuters.

<sup>62</sup> Resolución Dirección General de Tributos (0659-04). Consulta de 17 de marzo de 2004.

importe recibido por la entidad consultante constituye la contraprestación de una operación sujeta al IVA en que consiste la cesión”.

No obstante, no será necesario que el club de fútbol realice estas operaciones con una finalidad lucrativa, solamente que la operación que constituya sea una actividad económica. Y resulta obvio que, entre los muchos objetivos que tiene un club de fútbol, está la provisión de un espectáculo a sus socios y público, necesitando para ello el servicio de los futbolistas profesionales, “presumiéndose el ejercicio de dicha actividad empresarial, en tanto la misma supone la obligación de darse de alta y tributar en el IAE” (García Novoa, 2013). Resulta evidente que, toda vez que una entidad deportiva vende a otra los derechos federativos de un futbolista lleva a cabo un hecho imponible del IVA, sobre todo tratándose de una operación a título oneroso. En definitiva, el impuesto indirecto exigido a un club en estas operaciones de traspasos de futbolistas será el IVA.

En cuanto a la localización de la operación en el IVA, vendrá definida por el lugar de tributación del club que compra los derechos federativos, siendo ésta la entidad receptora de la operación. Por tanto, tributarán en el IVA aquellas operaciones entre entidades del estado español o cuando la entidad que adquiere al futbolista resida en nuestro país.

## 7. TRIBUTACIÓN CLÁUSULAS DE RESCISIÓN SUS IMPLICACIONES FISCALES

### 7.1 CLÁUSULA DE RESCISIÓN EN EL FÚTBOL PROFESIONAL

La cláusula de rescisión es una de las cláusulas que se incorporan en el contrato laboral del propio futbolista en el que se fija la cantidad -pactada previamente- con la que deberá indemnizar al club para finalizar, unilateralmente, la relación laboral que estos mantienen. La posibilidad de incluir esta cláusula fue incorporada por el RDL 1006/1985, de 26 de junio. Se establece por dos sencillas razones. Una de ellas, como comentábamos, es la posibilidad de que el futbolista finalice la relación laboral con anterioridad a su fin de contrato sin que exista ninguna causa justificada. Sin embargo, también se establece para compensar económicamente al club propietario de los derechos del futbolista por la expiración prematura del contrato. La cuantía de la indemnización puede estar previamente pactada o dictaminada por un juez, teniendo en cuenta el contexto y los elementos necesarios para fijarla. Habitualmente son el futbolista y el club quienes fijan la cantidad a satisfacer para que el jugador sea liberado de su compromiso. Será el futbolista que finalice por anticipado la relación laboral el responsable del desembolso de la indemnización, sin embargo, según se desprende del artículo 16 (RDL 1006/1985, de 26 de junio)<sup>63</sup> “en el supuesto de que el deportista en el plazo de un año desde la fecha de extinción contratase sus servicios con otro club o entidad deportiva, éstos serán responsables subsidiarios del pago de las obligaciones pecuniarias señaladas”.

Respecto a la indemnización liberatoria, en palabras de Quindós Sancet (2014)<sup>64</sup>, “la configuración del pago de la cláusula de rescisión que rige el fútbol profesional exige el desembolso inmediato de la indemnización para la tramitación de la licencia federativa cuando del redactado del Real Decreto no se infiere que dicho pago tenga ese componente de inmediatez exigido en vía reglamentaria”. No obstante, esta no es la práctica habitual en el fútbol profesional, pues los importes de las cláusulas de rescisión son bastante elevados y por ello suelen ser los clubes de destino quienes hagan efectivo el pago de las cláusulas. Esto ha provocado que la fiscalidad de este ejercicio haya provocado un gran debate durante años, por la diferencia entre los traspasos de futbolistas y las cláusulas de rescisión, fiscalmente distintas. No es hasta mediados de 2016 cuando la DGT se pronuncia, a través de las consultas V3375-16, de 18 de julio de 2016 y V3549-2016, de 29 de julio de 2016, y esclarece el tratamiento fiscal de esta figura que nos ocupa en relación con IVA e IRPF. En los sucesivos apartados estudiamos las implicaciones fiscales en cada uno de ellos.

### 7.2 TRIBUTACIÓN EN EL IVA

En relación con el IVA, la cláusula de rescisión no implica la retribución de una operación sujeta al impuesto, al estar considerada como una indemnización. La DGT (V3357-16, de 18 de julio)<sup>65</sup> indica en su contestación que “el importe de la indemnización no supone la contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto que pudiera realizar el jugador a favor del club que asume su desembolso”. Se concluye que, de la cantidad que el club le cede al futbolista para que realice el pago, no se deduce que la operación

<sup>63</sup> España. Real decreto-ley 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Boletín Oficial del Estado, de 27 de junio de 1985, núm. 153. Página 7.

<sup>64</sup> QUINDÓS SANCET, CARLES. (2014). La voluntad de transferir a un jugador y sus implicaciones fiscales. *Revista española de derecho deportivo*. Núm. 33. Págs. 91-108. Editorial Reus.

<sup>65</sup> Resolución Dirección General de Tributos (V3375-16). Consulta de 18 de julio de 2016.

esté sometida a IVA. Del mismo modo, tampoco lo estará por no considerarse al futbolista como profesional o empresario a efectos de IVA.

### 7.3 TRIBUTACIÓN EN EL IRPF

En cuanto al IRPF, se da la existencia de dos hechos imponibles diferenciados y cuya incidencia fiscal pasaremos a analizar a continuación. En primer lugar, nos encontramos con el pago que el club de destino realiza al futbolista para que este ejercite la cláusula. En segundo lugar, la indemnización que satisface el futbolista frente a su club propietario de los derechos federativos para rescindir unilateralmente su contrato.

La consulta, anteriormente mencionada, V3375-16 de la DGT verifica que la cantidad recibida por el futbolista, a través de su club de destino, para ejercer el pago de la cláusula se considera ganancia patrimonial del mismo. En el apartado relativo al IRPF de su contestación<sup>66</sup> indica que “el abono al deportista profesional de una cuantía equivalente al importe de la cláusula de rescisión no responde a una finalidad remuneratoria que permita entender que nos encontramos ante una contraprestación que deriva directa o indirectamente de una relación laboral, presente o futura, sino que se trata del pago de una cantidad necesaria para que el club o entidad deportiva pueda adquirir un activo autónomo, intangible, transmisible y valorable económicamente como son los derechos federativos sobre el deportista profesional, cuya titularidad corresponde exclusivamente a un club o entidad deportiva, lo que determina la consideración de dicho pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a su verdadera naturaleza y, por tanto, debe calificarse como ganancia patrimonial”.

Sin embargo, cuando el futbolista deposite la cuantía de la indemnización en la Liga de Fútbol Profesional para constituir la rescisión unilateral del contrato laboral, implicará una pérdida patrimonial que podría contrarrestar la ganancia patrimonial anteriormente adquirida. A este respecto, la DGT apunta que “el pago de la realización -ya se realice con los propios fondos del deportista profesional o se realice previa la aportación de dichos fondos por un tercero, por cuenta del deportista profesional- al constituir una obligación a cargo de este último, tendrá para éste la consideración de pérdida patrimonial”<sup>67</sup>.

En consecuencia, “en aplicación del principio de integración y compensación de rentas que rige el impuesto, el resultado neto que quedaría sujeto a tributación personal del deportista sería nulo” (Quindós Sauret, 2014)<sup>68</sup>. De esta forma, la consideración de los ingresos como ganancia patrimonial tienen efecto fiscal residual a efectos de IRPF. Aún así, la finalización del contrato laboral con el club anterior y la celebración de un nuevo contrato laboral se producen casi simultáneamente, pues el futbolista manifiesta su voluntad a cancelar el contrato a la par que negocia un nuevo acuerdo contractual para iniciar una relación laboral con su nuevo club.

---

<sup>66</sup> Resolución Dirección General de Tributos (V3375-16). Consulta de 18 de julio de 2016.

<sup>67</sup> Ibidem.

<sup>68</sup> QUINDÓS SANCET, CARLES. (2014). La voluntad de transferir a un jugador y sus implicaciones fiscales. *Revista española de derecho deportivo*. Núm. 33. Págs. 91-108. Editorial Reus.

## 8. CONCLUSIONES

Una vez analizadas, a través del presente estudio, las diferentes casuísticas y figuras que conforman el entramado fiscal entre clubes de fútbol y los propios futbolistas, son varios los detalles que debemos tener en cuenta a la hora de hacer una valoración sobre el mismo.

En primer lugar, las altas cantidades que deben satisfacer los futbolistas en concepto de impuestos y la desfiguración que tenemos de los mismos, pues no deja de ser cierto que tanto los futbolistas como los ciudadanos de a pie tributan del mismo modo, diferenciado, evidentemente, en los salarios de unos y otros que hacen que dicha tributación parezca de distinto régimen tributario. La problemática más significativa en ellos es la consideración de las rentas obtenidas como irregulares o no. Habría que tener en cuenta que no existe un sistema fiscal especial para deportistas, lo que provoca una sobreimposición con respecto a otras vidas laborales más longevas. Para ello, sería de gran acierto la introducción de medidas fiscales para potenciar nuestra fiscalidad frente a otras europeas. Con relación a la eliminación de la llamada Ley Beckham, supone un retroceso en la intención de hacer llegar a España el talento deportivo, en este caso futbolístico, pues los ingresos más altos se ven muy poco favorecidos al no aplicarse esta norma a los deportistas profesionales, con lo que conlleva posibles fugas de talento hacia otros países europeos con ventajas fiscales más atractivas.

En segundo lugar, la normativa en los derechos de imagen y su tributación plantea cuestiones a mejorar. Hay dudas razonables a la hora de tributar los rendimientos generados por los derechos de imagen como rendimientos del trabajo o como rendimientos de capital mobiliario, pues la doctrina actual no deja claro con exactitud la casuística cuando estos se derivan a una tercera sociedad, y cuya diferencia de gravamen, incluso, ha provocado evasión fiscal en algunos futbolistas importantes.

Y, por último, otro gran bloque de suma importancia en este estudio han sido las famosas cláusulas de rescisión. Tradicionalmente, ha sido vox populi la preferencia de los clubes a pagar traspasos frente a cláusulas de rescisión, y con motivo. Antes de la reforma fiscal en 2016, pese a que los traspasos conllevan también el pago de IVA de la operación, era mucho más barato que pagar las cláusulas, pues ellas implicaban también hacerse cargo de los rendimientos que el futbolista que pagaba la cláusula tributaba en el IRPF, un porcentaje altísimo. Aquello cambió en 2016 y estos rendimientos actualmente se consideran nulo, por lo que, hoy en día y revocando el estigma de las cláusulas, éstas suponen un coste menor en cuanto a tributación, pues ni están sujetas a IVA ni suponen un coste en la tributación del futbolista en el IRPF.

Estas tres figuras han sido las más importantes en el estudio de la tributación en el mundo futbolístico español. Además de ellas, se han analizado otras figuras de relevancia como los derechos federativos y la implicación de sus derechos económicos en la fiscalidad española.



## BIBLIOGRAFÍA

- Aparicio de Lázaro, José Ramón. (2019). El régimen tributario del fútbol en España. *Revista jurídica de la Comunidad de Madrid (núm. De 2019)*. Recuperado de <http://www.madrid.org/revistajuridica/attachments/article/137/El%20regimen%20tributario%20del%20futbol%20en%20Espana.pdf>
- Barrachina Juan, Eduardo. (2009). Los controvertidos derechos de imagen de los futbolistas profesionales. *Revista El Fisco (núm. 153)*. Recuperado de <http://elfisco.com/articulos/revista-no-153-los-controvertidos-derechos-de-imagen-de-los-futbolistas-profesionales>
- Carretero Lestn, José Luis. (2013). El régimen fiscal del fútbol profesional. Millán Garrido, Antonio. *Estudios jurídicos sobre el fútbol profesional*. Págs. 171-193. Editorial Reus.
- De los Santos Poveda, Manuel. (2015). Algunas cuestiones de actualidad relativas a la tributación de los traspasos de los futbolistas profesionales. *Carta tributaria, revista de opinión (núm. 4)*. Págs. 41-45. Editorial Wolters Kluwer.
- Dirección General de Tributos. (2004). *Resolución 0659-04*. Consulta de 17 de marzo de 2004. Recuperado de [https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=0659-04](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=0659-04)
- Dirección General de Tributos. (2013). *Resolución vinculante 1592-13*. Consulta de 14 de mayo de 2013. Recuperado de <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v1592-13-14-05-2013-652411>
- Dirección General de Tributos. (2016). *Resolución vinculante 3375-16*. Consulta de 18 de julio de 2016. Recuperado de [https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V3375-16](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V3375-16)
- Doce, Santiago y Rodríguez, Diego. Dossier Garrigues Sport y Entertainment. El futbolista y el reto de la gestión integral. *Iusport.es, el web jurídico de deportes*. Recuperado de [http://www.iusport.es/dossier/patrocinio/garrigues2\\_patrocinio.htm](http://www.iusport.es/dossier/patrocinio/garrigues2_patrocinio.htm)
- Federation International of Football Association. *Circular número 1464, de 22 de diciembre de 2014*. Recuperado de [http://www.agentesdefutbolistas.com/files/20170215145728\\_7585\\_81c52de5-99e4-4584-ab6f-d184cb1716b5.pdf](http://www.agentesdefutbolistas.com/files/20170215145728_7585_81c52de5-99e4-4584-ab6f-d184cb1716b5.pdf)
- Federation International of Football Association. *Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores*. Recuperado de <https://resources.fifa.com/image/upload/reglamento-sobre-el-estatuto-y-la-transferencia-de-jugadores-junio-2019.pdf?cloudid=o5g4zec5mrcndsl8h3ip>
- Galeano Gubitosi, Álvaro y González Mullin, Horacio. *Los derechos federativos en el fútbol profesional actual. Vigencia o no de su contenido patrimonial*. Recuperado de <https://pdf4pro.com/view/los-derechos-federativos-y-economicos-23695.html>

- García Novoa, César. (2013). El IVA y los deportistas profesionales con especial referencia a los futbolistas. Chico de la Cámara, Pablo. *Régimen tributario del deporte*. Págs. 469-507. Editorial Thomson Reuters.
- García Novoa, César. La tributación del traspaso de futbolistas. *Revista Aranzadi Jurisprudencia tributaria (Vol. II)*. Págs. 1149-1164. Editorial Aranzadi Thomson Reuters.
- García Novoa, César. (2013). La tributación de los derechos federativos como rentas del trabajo en el IRPF. Chico de la Cámara, Pablo. *Régimen tributario del deporte*. Págs. 107-114. Editorial Thomson Reuters.
- Lasarte Álvarez, Javier; Ramos Prieto, Jesús; Arribas León, Mónica y Hermerosín Álvarez, Montserrat. (2008). *Deporte y Fiscalidad*. Consejería de Turismo, Comercio y Deporte. Junta de Andalucía. Signatura Ediciones de Andalucía SL. Recuperado de [https://www.upo.es/export/portal/com/bin/portal/upo/profesores/jrampri/profesor/1324400211822\\_deporte\\_y\\_fiscalidad.pdf](https://www.upo.es/export/portal/com/bin/portal/upo/profesores/jrampri/profesor/1324400211822_deporte_y_fiscalidad.pdf)
- Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas. Boletín Oficial del Estado, de 11 de septiembre de 1978, núm. 217. Recuperado de <https://www.boe.es/boe/dias/1978/09/11/pdfs/A21191-21199.pdf>
- Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Boletín Oficial del Estado, de 27 de junio de 1980, núm. 154. Recuperado de <https://www.boe.es/boe/dias/1980/06/27/pdfs/A14639-14645.pdf>
- Ley 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen. Boletín Oficial del Estado, 14 de mayo de 1985, núm. 115. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/pdf/1982/BOE-A-1982-11196-consolidado.pdf>
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, de 29 de diciembre de 1992, núm. 312. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/pdf/1992/BOE-A-1992-28740-consolidado.pdf>
- Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Boletín Oficial del Estado, de 31 de diciembre de 1996, núm. 315. Recuperado de <https://www.boe.es/boe/dias/1996/12/31/pdfs/A38974-39064.pdf>
- 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. Boletín Oficial del Estado, de 14 de diciembre de 2000, núm. 299. Recuperado de <https://www.boe.es/boe/dias/2000/12/14/pdfs/A43693-43709.pdf>
- 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. Boletín Oficial del Estado, de 29 de noviembre de 2006, núm. 285. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/pdf/2006/BOE-A-2006-20764-consolidado.pdf>
- Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Boletín Oficial del Estado, 30 de noviembre de 2006, núm. 286. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/pdf/2006/BOE-A-2006-20843-consolidado.pdf>
- Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Boletín Oficial del

- Estado, de 19 de diciembre de 2009, núm. 305. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/pdf/2009/BOE-A-2009-20375-consolidado.pdf>
- Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el 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, y otras normas tributarias. Boletín Oficial del Estado, de 28 de noviembre de 2014, núm. 288. Recuperado de <https://www.boe.es/boe/dias/2014/11/28/pdfs/BOE-A-2014-12327.pdf>
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto Sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado, de 28 de noviembre de 2014, núm. 288. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/pdf/2014/BOE-A-2014-12328-consolidado.pdf>
- Málvarez Pascual, Luis Alberto y Martín Zamora, María Pilar. (2019). *Régimen fiscal y contable de los derechos federativos en el ámbito del fútbol profesional*. Editorial Reus.
- Martínez Micó, Juan Gonzalo. (2013). La calificación como irregulares de las distintas rentas plurianuales que perciben los deportistas a efectos de la reducción del 40% en el IRPF. Chico de la Cámara, Pablo. *Régimen tributario del deporte*. Págs. 115-136. Editorial Thomson Reuters.
- Menéndez Moreno, Alejandro. (2000). Los derechos de imagen en la nueva ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Yebra Martul-Ortega, Perfecto; García Novoa, César; Caamaño Anido, Miguel Ángel y López Díaz, Antonio. *Estudio sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Págs. 625-644. Editorial Lex Nova.
- Nadal, María Teresa. (2008). Un acercamiento a los derechos federativos y su contenido patrimonial. *Iuris: actualidad y práctica del derecho (núm. 128)*. Págs. 40-43. Editorial Wolters Kluwer.
- Outerelo, Norberto. (2010). Derechos federativos, beneficios económicos e inversiones en el fútbol. *Iusport.es, el web jurídico de deportes*. Recuperado de [http://www.iusport.es/php2/index.php?option=com\\_content&task=view&id=1123&Itemid=33](http://www.iusport.es/php2/index.php?option=com_content&task=view&id=1123&Itemid=33)
- Palomar Olmeda, Alberto. (2013). Una aproximación a los derechos federativos en el ámbito de la modalidad de fútbol. *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento (núm. 41)*. Págs. 157-217. Editorial Aranzadi Thomson Reuters.
- Pecourt Gozábez, Julio y Fusté Aguilá, Javier. (2010). La tributación de los derechos económicos derivados de los derechos federativos. *Actualidad jurídica Aranzadi (núm. 811)*. Pág. 1. Editorial Aranzadi Thomson Reuters. Recuperado de [http://www.iusport.es/images/stories/documentos/JORGE\\_PECOURT\\_Y\\_%20JAVIER\\_FUSTE\\_TRIBUTACION\\_DERECHOS\\_ECONOMICOS-2011.pdf](http://www.iusport.es/images/stories/documentos/JORGE_PECOURT_Y_%20JAVIER_FUSTE_TRIBUTACION_DERECHOS_ECONOMICOS-2011.pdf)
- Quindós Sauret, Carles. (2014). La voluntad de transferir a un jugador y sus implicaciones fiscales. *Revista Española de Derecho deportivo (núm. 33)*. Págs. 91-108. Asociación Española de Derecho Deportivo.
- Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Boletín Oficial del Estado, 27 de junio de 1985, núm. 153. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/pdf/1985/BOE-A-1985-12313-consolidado.pdf>
- Real Decreto-ley 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. Boletín Oficial del Estado, 31 de marzo de 2007, núm. 78. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/pdf/2007/BOE-A-2007-6820-consolidado.pdf>

Real Federación Española de Fútbol. (2015). *Circular n.º 48 sobre la propiedad de los derechos económicos de los jugadores por parte de terceros (TPOs)*. Recuperado de [https://cdn1.sefutbol.com/sites/default/files/pdf/circulares/document\\_2.pdf](https://cdn1.sefutbol.com/sites/default/files/pdf/circulares/document_2.pdf)

Real Federación Española de Fútbol. (2020). *Reglamento general RFEF*. Recuperado de [https://www.rfef.es/sites/default/files/pdf/reglamento\\_general\\_version\\_diciembre\\_2020.pdf](https://www.rfef.es/sites/default/files/pdf/reglamento_general_version_diciembre_2020.pdf)

Sánchez Pino, Antonio José. (2019). La tributación de la actividad deportiva en el IVA. Sánchez Pino, Antonio José y Pérez Guerrero, María Luisa. *Derecho deportivo: aspectos tributarios y laborales*. Páginas 108 y 109. Editorial Tirant lo Blanch

Sentencia del Tribunal Supremo 1205/2014, de 24 de marzo de 2014. Recuperado de <https://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a196b9732baea8868a02b0cf0d7f839722d8>

Sentencia Tribunal Supremo 12090/1992, de 21 de mayo de 1992. Recuperado de <https://www.poderjudicial.es/search/TS/openDocument/26d56a700b2a981c/20060202>

Soraya, Rodríguez Losada. (2013). El régimen especial de los derechos de imagen. Chico de la Cámara, Pablo. *Régimen tributario del deporte*. Págs. 139-155. Editorial Thomson Reuters

