

Principales novedades de la reforma fiscal en el ámbito deportivo

Medidas remitidas para información pública

El pasado 20 de junio el Consejo de Ministros aprobó cuatro Anteproyectos de Ley en los que se propone una profunda revisión de diversas figuras impositivas.

Se trata de Anteproyectos de Ley, por lo que están sometidos a plazos de información pública y, posteriormente, al correspondiente trámite parlamentario, en donde es previsible que se introduzcan cambios en los textos actuales, que tendrán que ser considerados con las cautelas necesarias. Sin perjuicio de lo anterior, hay ya diversas propuestas de modificaciones que están afectadas por el conocido como "efecto anuncio", de forma que, de aprobarse finalmente las correspondientes reformas, tendrán efectos en relación con hechos impositivos anteriores a su entrada en vigor.

Centrándonos en el ámbito deportivo, nos gustaría destacar determinadas medidas que se adoptan en el Anteproyecto de Ley por el que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("LIRPF") y que afectan a la tributación personal de los deportistas.

Asimismo, haremos mención a la modificación introducida por el Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades en relación con el régimen fiscal aplicable a los Acontecimientos de Excepcional Interés Público.

1. Indemnizaciones por despido

1.1 *Limite exento*

Como es sabido, la LIRPF contempla como rentas exentas las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

A este respecto, en el ámbito deportivo, tras la modificación de la posición de la Dirección General de Tributos ("DGT"), acogiéndose al criterio del Tribunal Supremo sobre esta cuestión, se ha venido considerando como límite exento para los deportistas profesionales, la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el artículo 15 del Real Decreto 1006/1985 esto es, dos mensualidades de sus retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibido durante el último año, por año de servicio.

Pues bien, el texto del Anteproyecto limita, con carácter general, la exención de las indemnizaciones por despido a **2.000 euros por cada año de servicio prestado que se compute a efectos de determinar la cuantía de la indemnización obligatoria.**

Este límite resultará de aplicación a **las indemnizaciones por despidos o ceses producidos desde el 20 de junio de 2014** (inclusive); no obstante, en el caso de ceses que deriven de un expediente de regulación de empleo, se aplicará a aquellos que no hayan sido aprobados o comunicados a la autoridad laboral con anterioridad a dicha fecha.

Esta modificación, que está siendo muy comentada en los medios, entraría en vigor en caso de ser aprobada en los términos planteados, al día siguiente de la publicación de la ley en el BOE.

Conviene tener en cuenta que al tiempo de redactarse esta nota, se está debatiendo tanto la posible modificación de la fecha a partir de la cual los despidos se registrarán por el nuevo régimen, como el propio importe de la exención.

1.2 Reducción por rendimientos irregulares

El Anteproyecto introduce fundamentalmente las siguientes modificaciones:

- Se reduce el porcentaje de reducción aplicable a los rendimientos irregulares (tanto aquellos cuyo periodo de generación sea superior a dos años, como aquellos que se entiendan obtenidos de manera notoriamente irregular en el tiempo, como, por ejemplo, los derivados del cese de mutuo acuerdo de la relación laboral) que pasa a ser del 30 por 100 (frente al 40 por 100 aplicable en la actualidad).
- Para que la reducción sea de aplicación es necesario que los rendimientos se imputen en un único período impositivo (en la actualidad este requisito únicamente aplica para las rentas obtenidas de manera notoriamente irregular en el tiempo).
- La reducción no se aplica sobre los rendimientos que tengan un periodo de generación superior a dos años cuando en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en que resulten exigibles, el contribuyente hubiera percibido otros rendimientos con periodo de generación superior a dos años a los que hubiera resultado de aplicación la reducción.

En lo que atañe a las indemnizaciones por despido, se ha venido interpretando por la DGT, con carácter general, que sobre la parte de la indemnización no exenta podía aplicarse una reducción del 40% por rendimientos irregulares obtenidos con un periodo de generación superior a dos años (sobre una base máxima de 300.000 euros). Esta reducción pasaría a ser ahora del 30%.

Por tanto, en el ámbito deportivo, la DGT venía entendiendo que siempre que hubiera un periodo de generación superior a dos años (se entendía como periodo de generación la duración del contrato) y no fuera una renta periódica o recurrente resultaría de aplicación la reducción.

Destacar que, aunque entendemos que se producirá una corrección técnica durante la tramitación del proyecto sobre esta cuestión, con la redacción actual del último requisito indicado, si un deportista recibe un incentivo al que aplica la reducción y antes del transcurso de cinco años le despiden y percibe una indemnización, no podría aplicar la reducción a la parte no exenta de la indemnización.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que se mantienen en el texto del Anteproyecto los límites generales de 300.000 euros y también el referido al tramo de indemnización entre 700.000,01 euros y 1.000.000 euros y la imposibilidad de aplicar la reducción cuando las indemnizaciones sean superiores a esta última cantidad.

En relación con esta modificación, y en concreto para las indemnizaciones por despido, se regula un **régimen transitorio en virtud del cual las indemnizaciones fraccionadas derivadas de extinciones de la relación laboral o de la relación mercantil acaecidas antes del 20 de junio de 2014 podrán seguir beneficiándose de la reducción** (con ciertos requisitos). Este régimen transitorio también aplicará a despidos que se produzcan con posterioridad a esa fecha cuando deriven de un expediente de regulación de empleo aprobado o un despido colectivo comunicado a la autoridad laboral con anterioridad a la misma.

2. Regímenes especiales

2.1 Régimen especial de "impatriados"

La LIRPF regula en su artículo 93 la comúnmente denominada "Ley Beckham", que establece el régimen fiscal especial aplicable a trabajadores desplazados a territorio español y a la que se han acogido desde su nacimiento todos aquellos deportistas (con relación laboral de carácter especial) desplazados a España para jugar en sus respectivos equipos.

Este régimen establece, a grandes rasgos, la posibilidad de que las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español tributen durante 6 ejercicios como no residentes en vez de como residentes. En definitiva, el régimen otorga a estas personas la posibilidad de tributar a un tipo fijo, que en la actualidad es del 24,75%, en vez de al tipo resultante de aplicar la escala ordinaria de gravamen cuyo marginal oscila en la actualidad entre el 52% y el 56%¹.

El régimen inicialmente recogido en la LIRPF sufrió con efectos 1 de enero de 2010 un recorte significativo en cuanto a su alcance, ya que se limitó su aplicación a aquellas personas que, cumpliendo el resto de requisitos que ya exigía con anterioridad la normativa, no tuvieran unas retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo superiores a 600.000 euros anuales. Si bien la modificación normativa estableció un régimen transitorio para aquellos deportistas que habían adquirido su derecho a la aplicación del régimen especial con anterioridad a la modificación, lo cierto es que la reforma tuvo un impacto significativo en el sector deportivo al encarecer o imposibilitar la realización de determinadas contrataciones.

Como novedad fundamental en el ámbito deportivo, el texto del Anteproyecto, **excluye del régimen fiscal especial a los deportistas profesionales** sometidos al Real Decreto 1006/1985. Sorprende esta exclusión cuando la anterior modificación acaecida con efectos 1 de enero de 2010 ya había excluido de facto de la aplicación del régimen a aquellos deportistas con relación laboral con rentas más altas. Entendemos que tendría más sentido haber mantenido la limitación cuantitativa que no excluir del régimen a todos los deportistas con relación laboral independientemente de que su importe de remuneración sea inferior a 600.000 euros anuales.

¹ En el Anteproyecto de Ley se contemplan tipos más reducidos para los ejercicios 2015, 2016 y siguientes.

El resto de novedades introducidas en el texto del Anteproyecto, brevemente, serían las siguientes:

- Extensión del régimen a los administradores de entidades que no participen en su capital o, en caso contrario, cuando la participación no determine la consideración de entidad vinculada.
- La eliminación de los requisitos de que los trabajos se realicen efectivamente en territorio español (ya que todos los rendimientos del trabajo se entenderán obtenidos en territorio español), que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España y que los rendimientos del trabajo no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Se aplicará el régimen aun cuando las rentas superen los 600.000 euros anuales si bien, hasta ese importe tributarán al 24% y a partir de dicho importe al 45% (47% en 2015).
- Se gravarán separadamente los dividendos, intereses y ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del resto de rentas, conforme a la escala para las rentas del ahorro: 19%, 21% y 23%. No obstante, transitoriamente, en 2015, los tipos serán 20%, 22% y 24%.

Por otro lado, el anteproyecto prevé la aplicación de un régimen transitorio que podrá afectar a los deportistas que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015, en los siguientes términos:

"Los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 podrán optar por aplicar el régimen especial previsto en el artículo 93 de esta Ley conforme a lo dispuesto en el citado artículo, y en su caso, en la disposición transitoria decimoséptima, ambos de esta Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, aplicando los tipos de gravamen previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en vigor en esta última fecha, sin perjuicio de lo dispuesto en materia de retenciones en el primer párrafo de la letra d) (entendemos que es un error y debe referirse al segundo párrafo de la letra f)) del artículo 93.2 de esta Ley".

En consecuencia, al igual que en la modificación introducida en 2010, se establece en el texto del Anteproyecto un régimen transitorio, en virtud del cual los contribuyentes podrán optar por aplicar el régimen en su redacción actual, siempre que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015.

Asimismo, aquellos desplazados con anterioridad a 1 de enero de 2010 a los que no era de aplicación la limitación de 600.000 euros anuales, podrán seguir aplicando el régimen en los términos regulados en la disposición transitoria decimoséptima de la LIRPF de acuerdo con su texto actual.

No obstante, el régimen transitorio, entendemos que por error, podría conducir en materia de retenciones a que se entendiera que a aquellos contribuyentes que optaran por seguir aplicando el régimen de la disposición transitoria decimoséptima (en su redacción actual) les podría resultar de aplicación el actual régimen de retenciones. Como hemos señalado, entendemos que la referencia que en materia de retenciones se hace a la letra d) del artículo 93.2 de la Ley en la disposición transitoria decimoséptima (en la redacción contenida en el

Anteproyecto) es incorrecta. En este sentido, es la letra f) del artículo 93 la que contiene el nuevo régimen de retenciones, lo que podría llevar a entender que existe obligación de retener al tipo del 45% (o 47% en 2015) por las rentas que excedan de 600.000 euros incluso en aquellos casos de deportistas que tributen al tipo del 24% por encima de los 600.000 euros por serles de aplicación el actual régimen transitorio.

2.2 Ganancias patrimoniales por cambio de residencia

Se introduce como novedad una especie de impuesto de salida -"exit tax"- que grava, como si de una ganancia patrimonial se tratase, el incremento de valor de las acciones o participaciones en cualquier tipo de entidad o de instituciones de inversión colectiva de aquellos contribuyentes que pierdan su condición por cambio de residencia.

Para ello, será necesario que:

- Los contribuyentes hayan tenido tal condición durante cinco de los diez periodos impositivos anteriores al último periodo impositivo que deba declararse por IRPF y;
- El valor de mercado de las acciones o participaciones exceda en su conjunto 4 millones de euros o 1 millón de euros cuando el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25%.

Las ganancias patrimoniales formarán parte de la renta del ahorro y se imputarán al último período impositivo que deba declararse por el IRPF, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Se establecen unas reglas específicas para la determinación de la ganancia patrimonial.

En todo caso, cuando el cambio de residencia se produzca como consecuencia de un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal, previa solicitud del contribuyente, se aplazará por la Administración tributaria el pago de la deuda tributaria que corresponda a estas ganancias patrimoniales, con sometimiento a ciertas reglas reguladas en el propio régimen.

Cuando el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, el contribuyente podrá optar si se cumplen determinadas circunstancias (fundamentalmente que en 10 ejercicios no trasmita las acciones, no pierda su residencia en la UE o en el Espacio Económico Europeo y comunique determinados datos) por no autoliquidar la ganancia patrimonial.

La obligación de tributación será igualmente de aplicación cuando el cambio de residencia se produzca a un país o territorio considerado como paraíso fiscal y el contribuyente no pierda su condición de residente como consecuencia de la comúnmente conocida como "cuarentena fiscal".

Asimismo, respecto a aquellos que hayan optado por la aplicación del "régimen de impatriados" se indica que el plazo de cinco periodos impositivos para aplicar este nuevo régimen de "exit tax" comenzaría a computarse desde el primer periodo impositivo en el que no resulte de aplicación el "régimen de impatriados".

Este no es un régimen específico del ámbito deportivo, pero determinados perfiles de deportistas con altos ingresos y capacidad de ahorro podrían verse afectados por esta nueva norma.

2.3 Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional

El Anteproyecto ha introducido determinadas modificaciones en el régimen de imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional que pueden resultar de especial importancia en el ámbito deportivo y del entretenimiento.

Conviene recordar que este régimen consiste en que los contribuyentes, cumpliéndose determinadas circunstancias, tienen que imputar en su IRPF las rentas positivas obtenidas por entidades no residentes en territorio español que cumplan una serie de requisitos.

Muy resumidamente, para que proceda la imputación los contribuyentes:

- Han de poseer una participación (individualmente o conjuntamente con entidades vinculadas o con familiares, incluido el cónyuge, hasta el segundo grado inclusive) igual o superior al 50 por 100 en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto en la entidad no residente.
- Que la entidad no residente pague por las rentas transparentes un impuesto inferior al 75% del que hubiera correspondido pagar por esas rentas en España.

Los contribuyentes deberán imputar toda la renta positiva obtenida por la entidad no residente derivada de la cesión o transmisión de bienes o derechos o de la prestación de servicios cuando la entidad no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su materialización, salvo que acredite que las operaciones las realiza con medios materiales y personales existentes en una entidad no residente en territorio español vinculada.

De no aplicarse la previsión del párrafo anterior, únicamente deberá imputarse la renta que provenga de determinadas fuentes. A efectos de lo que aquí interesa, habría que imputar la renta derivada de la "*Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, **derechos de imagen** y arrendamiento y subarrendamiento de negocios o minas...*".

En definitiva, si un artista o deportista residente en España tiene una participación superior al 50% en una entidad no residente, que gestiona o explota sus derechos de imagen y ésta paga un impuesto por estas rentas inferior al 75% del que pagaría en España, el artista o deportista tendría en principio que imputar esas rentas en su IRPF.

Este régimen no será de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la UE, siempre que el contribuyente acredite que su constitución responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

3. Acontecimientos de Excepcional Interés Público

Actualmente, en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Mecenazgo, se regula un régimen fiscal especial aplicable a determinados eventos que son calificados por ley como "Acontecimientos de Excepcional Interés Público".

El texto del Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades elimina el régimen fiscal aplicable a los citados acontecimientos, salvo para aquellos que hubiesen sido aprobados por Ley con anterioridad al 20 de junio de 2014, que seguirán aplicando el régimen preexistente.

Esta eliminación puede ser muy relevante para el deporte español. No hay que olvidar que el plan ADO ha venido disfrutando tradicionalmente de este régimen, lo que ha permitido financiar la preparación de nuestros deportistas a los Juegos Olímpicos.

Más información:

Félix Plaza Romero

Socio responsable del grupo de Sports & Entertainment

felix.plaza.romero@garrigues.com

T +34 91 514 52 00

Diego Rodríguez

Socio responsable del grupo de Sports & Entertainment

diego.rodriguez@garrigues.com

T +34 93 369 3770