

ESTUDIOS

E

DERECHO DEL DEPORTE Y DEL ENTRETENIMIENTO

MARTA MARCOS CARDONA
VICTORIA SELMA PENALVA
DIRECTORAS
NORBERTO MIRAS MARÍN
COORDINADOR

PRÓLOGO DE ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ



INCLUYE LIBRO ELECTRÓNICO
THOMSON REUTERS PROVIEW™

THOMSON REUTERS
ARANZADI

Aranzadi

30 DEC 2022

Derecho del deporte y del entretenimiento. 1ª ed., octubre 2020

SEXTA PARTE DEPORTE Y DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

CAPÍTULO XIX LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR IRREGULARIDAD PREVISTA EN EL ARTÍCULO 18.2 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS A LA PRIMA DE CONTRATACIÓN O FICHAJE DE UN DEPORTISTA PROFESIONAL

Capítulo XIX

La aplicación de la reducción por irregularidad prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la prima de contratación o fichaje de un deportista profesional

FRANCISCO DE ASÍS GARCÍA SARABIA

Abogado y economista. Doctor en Derecho.

Asociado Principal en Cuatrecasas Gonçalves Pereira

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. DISTINCIÓN ENTRE FICHA ANUAL Y PRIMA DE CONTRATACIÓN O FICHAJE. III. LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR IRREGULARIDAD PREVISTA EN EL ARTÍCULO 18.2 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS A LA PRIMA DE CONTRATACIÓN O FICHAJE. IV. CONCLUSIÓN. V. BIBLIOGRAFÍA.

. INTRODUCCIÓN

En el marco de un Estado Social y Democrático de Derecho, el tratamiento propio y diferenciado de los sujetos pasivos, en atención a sus especiales circunstancias personales y/o profesionales, ha sido desde antaño, y continúa siéndolo, fruto de un largo proceso dinámico de creciente relevancia en todos los sectores o ramas del ordenamiento jurídico español, fruto de una exigencia fundamental de nuestra Constitución (artículo 49) para el desarrollo de sus derechos legítimos, sean o no coincidentes con los del resto de ciudadanos.

El contenido de este artículo es, en parte, el análisis de una consecuencia del mandato que tienen las instituciones públicas para la protección general e integral de las personas que tienen circunstancias especiales, cualquiera que sea su clase y grado, lo

que hace que se encuentren en una posición de distinta respecto al resto de ciudadanos que no las ostentan. En el caso que aquí nos atañe, estamos hablando de aquellos sujetos considerados deportistas profesionales.

Por supuesto, como parte integrante del mismo, también el Derecho Financiero y Tributario se ha hecho eco de ello, al objeto de otorgar a este colectivo una especial protección fiscal, tradicionalmente materializada, como no podía ser de otra manera, en una dedicación particular e independiente a la del resto de contribuyentes, que se ha venido traduciendo en una carga fiscal más benévola de acuerdo con su capacidad para generar ingresos, justificada en que su capacidad contributiva se presupone limitada en el tiempo a su vida profesional en activo y, en que su especial condición les afectan en el coste de sufragar los gastos derivados de su propia condición inherente. Aunque, no podemos obviar que ello no siempre ha sido así.

En efecto, desde las primeras inclusiones legislativas existentes en el Sistema Tributario Español dirigidas a resolver cuestiones, *a priori*, tan simples como quiénes son los sujetos pasivos que tienen tales consideraciones, y, hasta las últimas modificaciones legislativas producidas que se ocupan de las distintas previsiones jurídicas que les atañen específicamente, durante este tiempo, su regulación tampoco ha sido unitaria ni firme, es más, ni tan siquiera constante. Y ello, tanto en el ámbito tributario Estatal como en el concerniente a las Comunidades Autónomas y a las Haciendas Locales.

El común denominador de todas las políticas que el legislador español ha venido incorporando al ordenamiento jurídico-tributario al objeto de perfeccionar la especial situación tributaria que infiere sobre aquellos sujetos considerados deportistas profesionales, ha sido su desarrollo de forma paulatina, impulsiva y con resultados finales muy variables.

En nuestro país, la consideración de tal condición, esto es, la de deportista profesional, no se obtuvo hasta la entrada en vigor del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. En el apartado segundo del artículo primero de esta norma se establece la (primera y única) definición de quiénes son, o pueden ser, considerados hoy en día como tales. En concreto, dicha norma consigna que lo serán aquellos *“quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución”*.

Desde entonces, al igual que ocurre en la mayoría de los ordenamientos comparados, la protección que nuestro Estado dispensa a las personas que ostentan la referida condición ha discurrido siempre por dos caminos. En unas ocasiones, por una vía directa o vía del gasto público (entendida como gasto directo), principalmente a través de subvenciones o transferencias directas a los propios sujetos pasivos, o a las familias o, incluso, a las instituciones y asociaciones como agentes mediadores de tales personas, y, en otros casos, por medio de la regulación de la vía indirecta o vía de los ingresos públicos, articulados generalmente mediante la concesión de beneficios fiscales sobre cada uno de los principales tributos de nuestro Sistema Tributario cuando quedan retratados como sujetos pasivos de los mismos. En este último caso,

las medidas han de entenderse como una minoración de los ingresos presupuestarios y, por tanto, suponen la generación en última instancia de un gasto (fiscal).

En ambos casos, tales actuaciones administrativas se efectúan intentando tener en cuenta la situación excepcional que concierne a la totalidad de este tipo de contribuyentes en el marco de los principios que integran y dirigen el eje central de la obligación general de contribuir.

Y decimos “intentando”, pues pese a que la teórica unidad del Sistema Tributario sugiere, *per se*, una coordinación entre ambas medidas para que los frutos de la política fiscal en su conjunto sean coherentes, es decir, que ambos caminos sean equitativos y paralelos, por el contrario, como veremos en el desarrollo del presente trabajo, esto no siempre se consigue, sino que, en no pocas situaciones de hecho y de Derecho, el resultado pretendido no alcanza tal objetivo y dicha condición especial es comprendida y tratada de forma muy distinta por los sistemas de ingresos y gastos, incluso opuestas y entrecruzadas, ocasionando distorsiones y resultados no pretendidos en la contribución de estos sujetos al sostenimiento de los gastos públicos¹.

Pese a estas medidas fiscales, encontramos situaciones controvertidas aparejadas a la especial situación de estos sujetos que se ponen de manifiesto mediante la aplicación práctica de las normas generales.

En particular, nos referimos a aquellas situaciones que originan una alteración en la tributación de estos sujetos pasivos y que se materializa como consecuencia de la aplicación de las normas y criterios previstos con carácter general para la realización de determinados hechos imposables para todos los sujetos pasivos de un Impuesto, sin advertir, precisamente, la especial condición que éstos tienen, la cuales surgen, como no podía ser de otra manera, habida cuenta de la imposibilidad de una regulación (un *corpus* normativo) completamente independiente para éstos, de lo cual se es plenamente consciente.

Una de estas situaciones constituye el objeto de análisis del presente capítulo. Nos referimos a la consideración a efectos tributarios (o fiscales, si se prefiere) de la retribución percibida por los deportistas profesionales, distinguiendo entre la naturaleza de la ficha anual y la prima percibida con ocasión de su contratación o fichaje por una entidad deportiva para la prestación de sus servicios en la misma durante un lapso de tiempo determinado.

Y es que, en función de tal distinción, se plantea la discusión de la adecuación a Derecho de la aplicación de la reducción por irregularidad prevista en el artículo 18.2 LIRPF a la referida prima de contratación o fichaje satisfecha por una entidad deportiva a un deportista profesional con ocasión de su contratación, y ello, por considerar o no cumplidos todos los requisitos necesarios para la aplicación del citado beneficio fiscal.

I. DISTINCIÓN ENTRE FICHA ANUAL Y PRIMA DE CONTRATACIÓN O FICHAJE

En todos los extremos a los que acabamos de hacer referencia sobre las distintas posibilidades con las que cuentan los poderes públicos para lograr un tratamiento tributario particular de las personas que tienen esta especial consideración profesional, impera una confusión terminológica absoluta en lo que respecta a la regulación normativa de su retribución, que en ocasiones lleva al legislador al tratamiento indistinto, sinonímico y dispar, de todas las cuantías percibidas por este tipo de sujetos, aun cuando no lo son.

Esto ha supuesto un bagaje conceptual muy tortuoso que salpica a la legislación tributaria, originando un tratamiento incorrecto y con implicaciones fiscales de capital importancia para este colectivo en su condición de contribuyentes.

Por esta razón, en las siguientes líneas se efectuará un análisis diferenciador de la distinta consideración que puede aglutinarse en torno a la retribución de estos sujetos pasivos para, ulteriormente, distinguir las consecuencias fiscales derivadas de dicha clasificación.

El artículo octavo del mencionado Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, define la retribución de los deportistas profesionales como aquella que se corresponde, o bien, con la pactada de conformidad con las previsiones de un convenio colectivo para una disciplina deportiva en particular (como por ejemplo, por su notorio reconocimiento, los de fútbol o baloncesto), o bien, aquella que viene reflejada en un contrato individual suscrito entre la entidad deportiva y el deportista profesional.

Así las cosas, tendrán la consideración legal de salario todas las percepciones que el deportista reciba del club o entidad deportiva (bien sean en metálico o en especie), como retribución por la prestación de sus servicios profesionales, esto es, para el ejercicio de la actividad deportiva al que esté destinado.

Por tanto, quedan excluidas de la consideración de salario todas aquellas cantidades que con arreglo a la legislación laboral vigente no tengan carácter salarial, o lo que es lo mismo, que no formen parte de la ficha anual a percibir por el deportista profesional durante cada año en el que preste sus servicios.

En consecuencia, una cosa es la retribución percibida por el deportista profesional con ocasión de su relación laboral con la entidad propietaria de sus derechos federativos para el desempeño de la práctica deportiva, en atención a un convenio o a un contrato, que forman parte de su retribución como salario, y, otra muy distinta, son las cantidades accesorias a éstas a las que se tengan derecho. En este último caso, las cuantías recibidas no lo son como contraprestación de los servicios prestados durante el año deportivo, esto es, por la práctica deportiva, sino que su naturaleza es completamente accesorias a éstas (tanto si están vinculadas a su actividad deportiva como si no, y ya sea en connivencia con la entidad deportiva pagadora o no).

Conviene señalar en este instante que nada de lo anterior se corresponde con las cantidades abonadas por las entidades deportivas a otras por los derechos federativos de los deportistas profesionales, que suponen la inscripción a efectos de la obtención de la correspondiente licencia para que el deportista profesional pueda participar en

partidos y competiciones oficiales a nombre de la entidad con la que mantiene o va a mantener la correspondiente relación laboral. Los titulares de los derechos federativos son exclusivamente las entidades mientras dure la relación laboral con el deportista profesional. Dichos derechos pueden ser cedidos o transmitidos (total o parcialmente), temporal o definitivamente, a otra entidad deportiva (o club) siempre con el consentimiento del deportista profesional.

Distinto a todo lo anterior es la figura de la prima, cuya función es la de remunerar o premiar una situación o hecho excepcional, la cual es independiente de la prestación de los servicios deportivos que se desprende de la relación laboral. Es el caso de, entre otras, las primas por la obtención de determinados resultados deportivos o, las que aquí más interesan por ser el objeto del presente estudio, las primas por contratación o fichaje, esto es, la gratificación ofrecida por una entidad a un deportista profesional por su decisión de fichar (es decir, por conceder y permitir la adquisición de sus derechos federativos) por un determinado período de tiempo por la misma y no por otra entidad. También sería el caso de la prima de renovación, es decir, por mantener/prorrogar la relación laboral entre ambos durante otro período de tiempo.

En particular, la calificación de primas de contratación o fichaje se reserva, exclusivamente, para todas aquellas cantidades pagadas por las entidades a los propios deportistas profesionales por optar a formar parte de esa entidad y para participar en las distintas competiciones oficiales en su nombre, la cual, es independiente de la cifra convenida como salario entre ambos y, a su vez, como se ha dicho, es diferente de las cuantías que la entidades que adquiere los derechos federativos de un deportista abona a la entidad de origen por tal traspaso (ni tampoco nos referimos a las cantidades que, en exceso por dicho traspaso, hubieran podido ser abonadas a dichos deportistas profesionales por medio de terceros residentes en el extranjero²).

Para ahondar en la naturaleza de este tipo de primas, y por la trascendencia económica que de estas resulta, podemos acudir a lo establecido para éstas por los propios Convenios de las distintas disciplinas deportivas. Valga como muestra de ello, lo establecido por el Convenio para la actividad de fútbol profesional, en cuyo artículo 22 se establece que la prima de contratación o fichaje: *“Es la cantidad estipulada de común acuerdo entre el Club/SAD y el futbolista profesional, por el hecho de suscribir el contrato de trabajo”*.

Es más, continúa exponiendo el citado artículo que su cuantía deberá constar por escrito en el referido contrato de trabajo, así como los períodos de su pago en caso de que la vigencia del contrato sea solamente anual (que podrán dividirse como mínimo en cuatro plazos distribuidos proporcionalmente a lo largo de la temporada) y, estableciendo una cláusula residual para el supuesto en el que no pudiera determinarse la cantidad imputable a cada año de vigencia del contrato cuando éste sea superior a uno, que no es otra que entender una atribución proporcional, correspondiendo a cada ejercicio la cuantía resultante del cociente que resulte de dividir la cantidad estipulada por los años de vigencia inicialmente pactados³.

Tal concepción de prima, y sus condiciones, es sustancialmente idéntica a la que

podemos encontrar en cualesquiera otros Convenidos colectivos para la práctica de cualquier actividad deportiva profesional⁴.

Pues bien, como se extrae del citado precepto, la prima de contratación o fichaje retribuye la vinculación del deportista con una entidad o club, que se va a extender durante el número de años de vigencia del contrato, que se va imputando de manera proporcional en caso de que no se haya pactado otra cosa.

Ahora bien, cuestión distinta a las de su naturaleza, definición y función, es el tratamiento tributario de tales primas.

La tónica habitual que hallamos en la redacción de la Ley del IRPF⁵ a la hora de calificar las distintas manifestaciones de rentas y/o rendimientos obtenidos por los sujetos pasivos, no es más que un intento de objetivar y estandarizar algunos de sus conceptos para que, en función de las características y la situación personal de dichos sujetos, permitirles o denegarles el acceso a determinados beneficios fiscales en relación con tales rentas y/o rendimientos.

En otras palabras, estas referencias se asimilan más bien a baremos y catalogaciones que permiten calificar la naturaleza de una partida y, en función de ésta y del perceptor de la misma, anudarle unas medidas fiscales.

Así las cosas, lo que es claro es que no encontramos en la legislación tributaria actual del IRPF una definición o calificación diferente para cada una de las manifestaciones de renta en función de la persona a la que atañen, tampoco sería materialmente viable, no estamos instando tal medida.

Por esta razón, la calificación tributaria que recibe un deportista profesional tanto la retribución anual percibida en forma de ficha, como cualquier tipo de prima recibida de la entidad deportiva como consecuencia de su actividad profesional, ostentan la misma consideración, esta es, la de rendimiento del trabajo de acuerdo con la redacción establecida en el artículo 17 de la Ley del IRF.

Dicho precepto considera, indiscriminadamente, como rendimientos íntegros 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 de cualquier sujeto pasivo de este Impuesto y, que no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Y, en opinión de esta parte, así debe ser.

Por el contrario, la heterogeneidad de supuestos que pueden darse derivados de la falta de un tratamiento individualizado de estas manifestaciones de renta, y los beneficios fiscales anudados a éstas, repercute (y no poco) a efectos fiscales, no sólo en lo que respecta a su propia consideración, la cual puede verse desnaturalizada legislativamente, aunque ese es el menor de los males, sino también, en la configuración del IRPF, que se desvirtúa, pues como ocurre en el presente caso, y a continuación quedará evidenciado, un colectivo determinado, como es el de los deportistas profesionales, no puede acceder a un régimen jurídico-tributario ventajoso regulado que les es aplicable por ser tratado de acuerdo con la interpretación común

que de este se hace para todas las rentas del trabajo.

En nuestra opinión, las especiales condiciones y/o circunstancias de los sujetos pasivos del IRPF, no solo han de servir para modular la tributación de este tributo relacionada con determinados aspectos (mínimo personal y familiar y/o el acceso a determinados beneficios fiscales concretos), sino que las mismas deberían ser empleadas o, si se prefiere, implementadas, en la calificación de las rentas obtenidas y en la consecuente interpretación de los beneficios fiscales anudados a éstas, evitando así una similitud automatizada en el tratamiento de las manifestaciones de rentas entre sujetos pasivos que, de *facto*, no lo son.

II. LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR IRREGULARIDAD PREVISTA EN EL ARTÍCULO 18.2 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS A LA PRIMA DE CONTRATACIÓN O FICHAJE

Como es sabido, el artículo 18 de la Ley del IRPF establece los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo.

Por su parte, la redacción actual⁶ del apartado segundo de dicho precepto, establece que el importe de tal reducción será 30 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros del trabajo⁷ que tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo. Eso sí, dicho precepto incluye ciertos límites cuantitativos para su aplicación⁸.

Pues bien, a la luz del contenido del citado apartado reflexionaremos si las cantidades cobradas por deportistas profesionales en concepto de prima de fichaje tienen un período de generación superior a dos años y, por consiguiente, pueden beneficiarse de la citada reducción.

Debemos comenzar exponiendo que esta cuestión, *a priori*, se considera pacífica, en tanto que resuelta, para la Administración tributaria, pues ésta entiende que a la prima de contratación o fichaje de un deportista profesional no puede serle de aplicación dicha reducción toda vez que, la misma tiene carácter instantáneo, por lo que no tiene un período de generación de más de dos años.

A su modo de ver, la prima de contratación o fichaje surge *ex novo* en el momento de la contratación, sin que existiera relación previa, por lo que ni puede explicarse el surgimiento de éstas con “*más de dos años de generación*”⁹, ni tampoco pueden calificarse como ninguno de los rendimientos “*notoriamente irregulares en el tiempo*”¹⁰ previstos en el Reglamento del Impuesto.

En efecto, a juicio de la Administración tributaria las cantidades percibidas en concepto de prima de contratación o fichaje no pueden ser objeto de la reducción ya que, por un lado, su período de generación no es superior a dos años puesto que no ha existido un período de tiempo en el que se haya venido generando el derecho a percibir tal retribución, configurándose como un elemento retributivo más a percibir

en el momento del inicio de la relación laboral, esto es, de forma súbita.

En atención a esta interpretación, para que un rendimiento pueda considerarse generado en más de dos años, no solo es insuficiente con que la entidad pagadora (deportiva o no) remunere una actividad a un trabajador (deportista profesional o no) que se haya venido efectuado durante más de dos años, y tal percepción sea necesariamente posterior a su desempeño, sino que, además, exige que esa actividad de más de dos años de duración comience con posterioridad al compromiso formal y vinculante del pagador por el que se fijaron las condiciones para su devengo.

Por tanto, la Administración tributaria entiende que un rendimiento del trabajo puede no comenzar a generarse hasta que no existe una obligación jurídica formal de satisfacer una determinada remuneración si se cumplen determinadas condiciones, esto es, hasta que resulta vinculante para el pagador. Se apoya para tal consideración en la doctrina expuesta por el Tribunal Supremo en algunas de sus sentencias, en las que indica que es necesario que se cree una previa “*expectativa retributiva sujeta al cumplimiento de ciertos objetivos*”¹¹.

De este modo, el rendimiento del trabajo nacería directamente en el momento en el que la entidad pagadora o el empresario se compromete a satisfacer la retribución al empleado y, por ende, no se consideraran rendimientos irregulares, aquellos casos en los que, o bien, no existe un compromiso previo a su generación entre la entidad pagadora y el trabajador (sino que se decide *a posteriori*), o bien, en los que éste percibe rendimientos antes incluso del desempeño de la actividad.

Esto es lo que algunos autores han llamado como la “doctrina de generación *ex novo* de los rendimientos del trabajo”¹².

Y, por otro lado, entiende la Administración tributaria que la prima de contratación fichaje tampoco se corresponde con ninguno de los supuestos de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo atendiendo a su devengo y exigibilidad de acuerdo con las normas del Impuesto, ya que tal expresión no se refiere a la vida profesional del trabajador (en nuestro caso, el deportista) en su conjunto, sino únicamente hacen referencia al periodo impositivo, de manera que las rentas irregulares solo serían aquellas que han sido generadas de forma no acorde con dicho periodo.

Empero, tal y como ya se ha expuesto con anterioridad, la función de dicha prima no solo es la de remunerar o premiar en un solo instante la decisión de, en nuestro caso, un deportista profesional de fichar por una entidad deportiva y competir en su nombre y/o representación, lo que en nuestra opinión resulta evidente es que, lo que verdaderamente se retribuye es el fichaje por todo el período de vinculación acordado, su generación, por lo tanto, es superior a dos años en caso de que la prestación de servicios así lo sea también.

Se trata de una relación laboral en la que la entidad retribuye al deportista profesional, con antelación, el fichaje y la permanencia por más de dos años mediante un compromiso jurídicamente vinculante para ambos.

En efecto, tal y como se extrae de, entre otros, el aludido artículo 22 del Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional, y, especialmente, de lo dispuesto en su apartado tercero, la prima de contratación o fichaje retribuye la vinculación del deportista con el Club deportivo durante el número de años (superior a dos) de vigencia del contrato a los que se va imputando de manera proporcional, en caso de que no se haya pactado otra cosa.

Ello es así, por cuanto que aun cuando en la negociación de un contrato de trabajo las partes acordasen el abono al nuevo trabajador (el deportista profesional) de una prima de fichaje conforme a la cual percibiría una cantidad de dinero, imaginemos, al inicio de su prestación de servicios (en defecto de cualquier otra previsión distinta en lo que a la forma de pago se refiere, recordemos), su verdadero objeto era premiarle por su continuidad en la empresa por un período mínimo de permanencia superior a dos años, de tal manera que si no completa ese período de años de permanencia se vería obligado a devolver el importe de la prima, total o proporcionalmente, en función del tiempo transcurrido desde la contratación.

Es por ello que cuando el período de vinculación con la entidad deportiva pagadora de la prima de contratación o fichaje es superior a dos años, entendemos que la misma goza de un período de generación superior a dos años.

Lo anterior, unido al hecho de que no se obtiene de forma periódica, determina que deba tenerse por cumplido el requisito para que opere la mencionada reducción.

Y es que, en estos supuestos se da, justamente, la circunstancia que la reducción por irregularidad pretende corregir, esto es, que el deportista profesional se vea perjudicado con la sobreimposición de una renta que va a ser generada en varios ejercicios, pero imputada a uno solo por efecto de la progresividad del Impuesto¹³.

Es preciso señalar que esta no es la simple opinión de quien suscribe estas líneas, sino la del Tribunal Supremo que también ha tenido oportunidad de referirse a la naturaleza y finalidad de las primas de fichaje, señalándose que consisten en una *"cantidad pagada por la adscripción al club deportivo durante todo el tiempo del contrato"*¹⁴.

Por tanto, en aquellos casos en los que el tiempo del contrato tiene una duración muy superior a los dos años que exige la norma como período de generación para gozar de la consideración de renta irregular, la cuantía percibida como prima de contratación o fichaje ligada al cumplimiento de tal período de prestación de servicios, no tendría por qué verse impedida de dicho beneficio fiscal.

La interpretación de la Administración tributaria, que ha sido expuesta y que consideramos errónea, sobre la inexistencia de un período de generación irregular y su generación *ex novo*, parece entender que el periodo de generación necesariamente debe ser previo al pago de la prima.

Y es que, de acuerdo con dicha interpretación la reducción por irregularidad no podría aplicarse a ningún rendimiento percibido antes, no después, de que transcurra el plazo de dos años, pero ello no tiene por qué ser así.

En efecto, a este respecto, hemos de señalar en primer lugar que esta limitación interpretativa no se encuentra en ningún precepto legal y reglamentario, es, simplemente, eso mismo, un criterio interpretativo, y nada más. Procede recordar ahora la reiterada jurisprudencia del Alto Tribunal que reconoce y aplica el principio "*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*"¹⁵; de las que se deriva un cuerpo jurisprudencial constante en el sentido de impedir que se distinga en donde la Ley no lo hace, introduciendo discriminaciones no buscadas por la norma. Por tanto, queda prohibido diferenciar donde la Ley no lo hace, bajo pena de vulnerar el referido principio general del Derecho.

Y, asimismo, y en segundo lugar, nada impide que pueda existir un período de generación superior a dos años que nazca y transcurra con posterioridad al cobro del rendimiento.

La Ley del IRPF no precisa qué debe entenderse por período de generación del rendimiento, limitándose a indicar el Reglamento que su cómputo debe realizarse "de fecha a fecha"¹⁶. Ante esta ausencia, la expresión período de generación podría entenderse como el período de tiempo durante el cual se han mantenido las circunstancias que motivan el rendimiento, es decir, dado que nos referimos a rendimientos del trabajo originados como consecuencia de una relación deportiva, con carácter general, se trataría del período de tiempo durante el cual el deportista profesional ha permanecido en la entidad pagadora.

Atendiendo tanto a la literalidad del precepto como a la finalidad de la norma, no existe objeción formal alguna que obste a que el período de generación se produzca con posterioridad al momento del tiempo en el que sea exigible el rendimiento del trabajo, en nuestro caso, la prima de contratación o fichaje, o, lo que es lo mismo, debiera resultar admisible que el rendimiento se satisfaga anticipadamente, sin que ello ponga en entredicho su irregularidad.

A título de ejemplo podemos hacer referencia a lo dispuesto por la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante n.º V0806/2007¹⁷, de 17 abril 2007, en cuyos antecedentes de hecho puede leerse lo siguiente: "*Antes de efectuar la compra de acciones, la sociedad compradora quiere asegurarse la permanencia del consultante en la empresa por un período no inferior a 36 meses, para lo cual le propone firmar un compromiso de permanencia por ese período mínimo. A cambio la sociedad que pretende comprar el paquete de acciones le pagará en el momento de la firma del contrato, que será en el ejercicio 2007, la cantidad de 660.000 euros*".

Es decir, se pacta entre la entidad pagadora y el empleado un pago que está vinculado a la permanencia en la empresa por un período superior a dos años. Dicho pago no se satisface transcurrido dicho plazo, sino en el momento de la firma del contrato, es decir, con carácter previo al transcurso del plazo mínimo legal.

Pues bien, ante dicha situación la respuesta del Centro Directivo fue la siguiente: "*En el presente caso, se trata de determinar si existe, en lo que se refiere a la 'contraprestación del compromiso de permanencia', un período de generación superior a dos años, a los efectos de poder aplicar la reducción del 40 por 100 del*

artículo 18.2. Al respecto, cabe considerar que no existe un período de tiempo pasado a lo largo del cual se haya ido generando la contraprestación, pues esta surge con la suscripción del compromiso de permanencia; ahora bien, al estar vinculada su percepción a la permanencia en la empresa por un período mínimo de treinta y seis meses, ya que si no se cumple ese plazo el consultante deberá devolver el importe correspondiente al tiempo incumplido, procede concluir que esa vinculación comporta la existencia de un período de generación superior a dos años, por lo que siempre que cumpla ese compromiso, permaneciendo por un período superior a dos años, procederá aplicar a su importe la reducción del 40 por 100”.

De lo anterior podemos extraer, con absoluta claridad, que en ocasiones la Dirección General de Tributos no ha encontrado impedimento alguno para considerar la existencia de un período de generación, aunque éste transcurra con posterioridad al pago del rendimiento en cuestión¹⁸.

En otras palabras, la Dirección General de Tributos no ha ignorado que lo que se remunera es, precisamente, trabajo realizado durante un período de tiempo con independencia de cuándo existiera o no un compromiso vinculante del pagador y el instante de su satisfacción.

Así las cosas, en análoga situación se sitúa el supuesto que aquí nos ocupa, en el que el pago del importe de la prima de contratación o fichaje responde a una vinculación contractual entre la entidad pagadora y el deportista profesional por cada una de las temporadas (superior a dos) para las que presta sus servicios.

Cualquier compensación económica que recibe un contribuyente de este Impuesto, en su condición de trabajador de una entidad con personalidad jurídica, es, por lógica empresarial, recíprocamente equivalente al trabajo realizado. Toda compensación o retribución que está dispuesta a satisfacer el empleador (la entidad deportiva) al trabajador (el deportista profesional), lo será solamente una vez que haya valorado determinadas circunstancias (dedicación, fidelidad, participación...) durante toda su vida laboral. Entender que ese pago, por estar previsto contractualmente con ocasión de la incorporación a la entidad, es fruto de una nueva relación y que, además, nace en ese momento, ignorando el período de generación que ha determinado la retribución o compensación económica es, cuando menos, discrepante con la imagen fiel y la realidad de los hechos¹⁹.

Por tanto, entendemos que en este tipo de rendimientos del trabajo, anudados a la especial condición de los sujetos pasivos del IRPF, por “período de generación” debe entenderse el período durante el cual se mantienen las circunstancias que motivan la percepción del rendimiento irregular.

Dado que nos referimos a una prima de contratación o fichaje, se trataría del tiempo durante el cual esta parte ha prestado sus servicios como deportista profesional a la entidad deportiva que lo contrata, período que, como ya se ha señalado, debería ser notablemente superior a dos años y que, por consiguiente, debe habilitar la aplicación de la reducción por irregularidad del artículo 18.2 de la Ley del IRPF.

Esta interpretación ha sido indirectamente confirmada por diversos pronunciamientos

judiciales. En este sentido, cabe citar, como único precedente, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21 de mayo de 1992²⁰.

En dicha sentencia se concluye que, con carácter general, los ingresos de los futbolistas no pueden ser considerados rentas irregulares por muy breve que pueda ser el tiempo de vida activa en que los perciban, dado que el legislador circunscribe estrictamente esta calificación a los rendimientos con plazo de generación superior a dos años y no la aplica a las fuentes de rápido agotamiento.

Así pues, los ingresos de los deportistas profesionales percibidos con carácter ordinario, con periodo de generación inferior a dos años, cualquiera que sea la duración del periodo de su vida activa en que pueden obtenerlos en razón de las aptitudes exigidas para su actividad, lógicamente vinculadas a la edad, tributan por el IRPF como cualquier otro rendimiento obtenido durante el ejercicio, y cualquiera que sea la incidencia de la tarifa progresiva a causa de su acumulación o elevada cuantía durante un breve número de años.

No obstante, pese a las anteriores consideraciones generales, la citada sentencia del Tribunal Supremo establece una salvedad en lo que respecta a estas primas de contratación o fichaje, ya que exceptúa de la consideración de “regular” las cantidades cobradas con la consideración de “ficha”, es decir, aquella cantidad pagada por la adscripción a la entidad deportivo durante todo el tiempo del contrato, en los siguientes términos: *“Pese a los esfuerzos argumentales de la parte actora y sin desconocer que para el ejercicio de ciertas actividades remuneradas el tiempo de ‘vida activa’ es más corto que para otras, no puede sumirse en la norma transcrita el supuesto de los emolumentos percibidos con carácter ordinario por los futbolistas profesionales, abstracción hecha de que pudiera serlo lo cobrado por ‘ficha’ -en el sentido antes expuesto-, que no es de consideración en este caso por no haberse probado que, dentro de los haberes percibidos, se hallase incluida. La expresión ‘notoriamente irregular en el tiempo’ no está referida al total en que se ejerza la actividad remunerada, sino al período impositivo en que los rendimientos se generen. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas gira en torno a las que se perciban (art. 26.1) en el período impositivo (normalmente, coincidente con el año natural), y son ‘irregulares’ aquellas rentas que se devenguen de forma discordante con tal período impositivo o acorde con períodos uniformes superiores al año. Ninguna relación guarda este concepto de la Ley 44/1978 con el hecho (cierto, pero no comprendido en la misma) de que existan actividades remuneradas que sólo pueden ejercitarse durante un número de años menor que otras”*.

De este modo, en el supuesto analizado en la sentencia que se acaba de transcribir parcialmente, el Tribunal Supremo no entra a examinar si le resulta o no aplicable la reducción a la cantidad satisfecha en concepto de prima de contratación o fichaje porque en la certificación de remuneraciones emitida por la entidad contratante del deportista profesional (recurrente contra los acuerdos de la Administración Tributaria), no se especificaba en qué proporción correspondían a salarios, primas, dietas u otros retribuciones o pagos.

Sin embargo, lo que resulta evidente es que la sentencia asume los postulados antes expuestos, es decir, reconoce que si las cantidades pagadas por este concepto se

vinculan a la permanencia en una entidad deportiva y las consiguientes prestaciones de servicios tienen lugar durante más de dos años, dichas cantidades pagadas en concepto de prima de contratación cumplirían el requisito exigido por el artículo 18.2 de la Ley del IRPF para beneficiarse de la reducción.

Las anteriores consideraciones además son completamente acordes con la finalidad del precepto, que es corregir el mayor gravamen que, por *mor* de la progresividad de la tarifa, soportan las rentas irregulares en más de dos años sobre las obtenidas a ritmo anual²¹, entendiéndose por rentas irregulares aquellas en las que existe un desajuste entre su imputación fiscal (en el ejercicio de su obtención) y su generación (a lo largo de un período superior de tiempo).

En este sentido, si se atiende al origen y a los antecedentes del precepto se confirma que estamos ante una norma técnica que lo único que pretende es corregir los excesos de tributación motivados por la progresividad de la tarifa en rentas que se acumulan en un único ejercicio por su obtención excepcional.

Por último, y en todo caso, cabe señalar que, si hay una cuestión fuera de toda duda es que en la imputación temporal de sueldos y salarios respecto a su período de generación, es irrelevante el tiempo transcurrido desde que el rendimiento del trabajo es exigible hasta su efectivo cobro²², siempre pensando con posterioridad, por lo que entendemos que la misma conclusión sería extensible a aquellos casos en los que la percepción se produce con anterioridad.

Expuesto todo lo anterior, solo cabe concluir que negar la corrección del efecto de la progresividad de la tarifa cuando se recibe una prima de contratación o fichaje vinculada a la permanencia en una entidad deportiva por un plazo superior a 2 años resulta de todo punto contrario no solo a la literalidad y al espíritu del precepto, sino también a la capacidad contributiva y a la justicia tributaria, que exigen que la corrección técnica que consagra el artículo 18.2 de la Ley del IRPF se aplique cuando la renta se haya generado durante un período superior a dos años.

V. CONCLUSIÓN

La aplicación de la reducción por irregularidad prevista en el artículo 18.2 de la Ley del IRPF sobre la prima de fichaje satisfecha por una entidad deportiva a un deportista profesional con ocasión de su contratación, queda justificada en su especial consideración como sujetos pasivos. Lo que verdaderamente se retribuye es el fichaje por todo el período de vinculación acordado, su generación, por lo tanto, es superior a dos años en caso de que la prestación de servicios así lo sea también, y es que, nada impide que pueda existir un período de generación superior a dos años que nazca y transcurra con posterioridad al cobro del rendimiento.

7. BIBLIOGRAFÍA

CHICO DE LA CÁMARA, P., "Actualidad Tributaria de Jurisprudencia y Doctrina Administrativa en materia deportiva", *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y*

Entretenimiento, n.º 32/2011, 2.ª parte, Justicia Deportiva, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor, 2011.

COLAO MARÍN, PEDRO ÁNGEL, “Los rendimientos irregulares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Impuestos*, núm. 10, 15 de mayo de 2004.

DOMÍNGUEZ RODICIO, JOSÉ RAMÓN, “Rentas irregulares”, *Revista Impuestos*, n.º 12, 15 de junio de 2007.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “La progresividad del Impuesto sobre la Renta: su incidencia en artistas y deportistas”, *Crónica Tributaria*, n.º 31, 1979.

RAMALLO MONTIS, A. y CUESTA CABOT, G., *Fiscalidad laboral. El personal de la empresa y su fiscalidad*, Lex Nova, colección de monografías, 2015.

1. No obstante, es preciso tener presente que estas medidas fiscales que acaban de referirse no son las únicas que la Hacienda Pública adopta o, mejor dicho, puede adoptar, para estos sujetos, es más, ni tan siquiera son las más importantes desde el punto de vista cuantitativo en el global del presupuesto central. Estamos hablando del desarrollo de otras políticas pertenecientes a ramas distintas del ordenamiento jurídico, pero que están intrínsecamente vinculadas con el Sistema Tributario. A señalar por su notoriedad: las políticas sociales y culturales, laborales y de previsión. Si bien es cierto que aparentemente no están revestidas del mismo carácter fiscal inmediato que las que acaban de exponerse, no es menos cierto que todas ellas están construidas empleando distintos instrumentos tributarios puestos a su servicio para hacerlos factibles, lo que les confiere un carácter marcadamente extrafiscal a tener en cuenta. Dichas medidas emplean técnicas reductoras y desgravatorias sobre los tributos que recaen en estos ámbitos, como son las tasas y las contribuciones especiales, para beneficiar fiscalmente a aquellas personas en el disfrute efectivo de los derechos otorgados y favorecer su efectiva realización.

2. *Vid.* CHICO DE LA CÁMARA, P., Actualidad Tributaria de Jurisprudencia y Doctrina Administrativa en materia deportiva, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, n.º 32/2011, 2.ª parte, Justicia Deportiva, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor, 2011. Esas cantidades han sido consideradas reiteradamente por los Tribunales de Justicia de nuestro país como mayor importe del salario pactado por el deportista profesional, precisamente, con base en la relación laboral que lo vincula con la entidad pagadora, habida cuenta de la naturaleza de tales derechos federativos, sólo susceptibles de titularidad, con arreglo a las disposiciones de derecho deportivo por las entidades deportivas. *Vid.* a este respecto, entre otras, las sentencias de la Audiencia Nacional de fechas 21 de mayo (JUR 2006, 250360), y de 14 de septiembre de 2005 (JUR 2005, 263126); de 4 de abril (JT 2006, 1003), 5 de mayo de 2006 (JUR 2006, 174746) y 26 de mayo de 2006 (JUR 2006, 174363); de 6 y 28 de marzo (JUR 2007, 112352 y PROV 2007, 112332), respectivamente, de 9 de abril (JUR 2007, 136433), de 17, 18, 25 y 30 de mayo (JUR 2007, 278316; PROV 2007, 200134, PROV 2007, 199702 y JT 2008, 207) respectivamente, de 2 de octubre (JUR 2008, 5294), y de 12 de diciembre de 2007 (JUR 2008, 236140); de 15 de febrero (JT 2008, 648), de 22 de abril (JUR 2008, 161011), de 28 de mayo (JUR 2008, 223755), de 11 (JUR 2008, 313991) y 24 de septiembre de 2008; y de 28 de enero (JUR 2009, 59555); 4 de diciembre de 2009 (JUR 2010, 150888); y de 25 de febrero de 2010 (JUR 2010, 82720).

3. No tendrían cabida las ulteriores ampliaciones en el plazo.

4. Por ejemplo, basta citar la resolución de 21 de diciembre de 2007, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para la actividad de baloncesto profesional de la Liga Femenina organizada por la Federación Española de Baloncesto. *Vid.* artículo 24 concerniente a la estructura retributiva.

5. Y en la redacción de cualquier otro tributo, tal y como se ha expuesto en la introducción del presente capítulo.

6. Redacción otorgada por el apartado décimo del artículo primero de la 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 R.D. Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Con vigencia desde el pasado 1 de enero de 2015.

7. Siempre y cuando no sean rendimientos distintos de los previstos en el artículo 17.2. a) de dicha Ley del IRPF,

esto es, los calificados como prestaciones y, no se trate de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral preexistente, en cuyo caso, existen especialidades.

8. La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

Sin perjuicio del límite previsto en el párrafo anterior, en el caso de rendimientos del trabajo cuya cuantía esté comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros y deriven de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de esta Ley, o de ambas, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros.

Cuando la cuantía de tales rendimientos fuera igual o superior a 1.000.000 de euros, la cuantía de los rendimientos sobre la que se aplicará la reducción del 30 por ciento será cero.

9. Especialmente clara es la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de fecha 18 de octubre de 2017 con n.º de referencia V2661/2017 (JUR 2017, 306909).

10. En este sentido cabe destacar (*vid.*) el reiterado criterio expuesto por la Dirección General de Tributos en sus contestaciones de fechas 8 de mayo de 1980 o 21 de marzo de 1994, así como la resolución del TEAC de 29 de enero de 1992 o las sentencias del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1992 (RJ 1992, 4175), 8 de marzo de 1995 (RJ 1995, 2460) y 24 de abril de 1997 (RJ 1997, 3170).

11. *Vid.* Las sentencias del Tribunal Supremo de fechas 18 de julio de 2013 (RJ 2013, 5864), de 19 de julio de 2012 (RJ 2012, 8503), de 13 de julio de 2011 (RJ 2011, 6464), de 11 de noviembre de 2010 (RJ 2010, 8271), o de 3 de mayo de 2011 (RJ 2011, 3912).

12. *Vid.* RAMALLO MONTIS, A. y CUESTA CABOT, G., *Fiscalidad laboral. El personal de la empresa y su fiscalidad*, Lex Nova, colección de monografías, 2015.

13. *Vid.* ESEVERRI MARTÍNEZ, E., "La progresividad del Impuesto sobre la Renta: su incidencia en artistas y deportistas", *Crónica Tributaria*, n.º 31, 1979, pp. 229 y siguientes.

14. *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21 de mayo de 1992 (RJ 1992, 4175).

15. Por ejemplo, (*vid.*) las sentencias del Tribunal Supremo de fechas 27 de septiembre de 1997 (RJ 1997/7388), 11 de octubre, 11 de mayo y 23 de mayo de 1995 (RJ 1995, 7743, 3845 y 1025 respectivamente), 31 de diciembre de 1994 (RJ 1994, 10492), 22 de febrero de 1993 (1993, 1218), 2 de abril de 1990 (RJ 1990, 2686), 20 de diciembre de 1989 (RJ 1989/9254), entre muchas otras.

16. El Reglamento del IRPF establece esta regla para el caso de rendimientos cuyo pago se fraccione en varios períodos impositivos (posibilidad que, tras la Ley 26/2014, únicamente se admite para rendimientos derivados de la extinción de la relación laboral), por lo que entendemos que resulta razonable interpretar que es aplicable análogicamente para el cómputo del período de generación con carácter general.

17. JUR 2007, 135463.

18. Es más, en ocasiones también se ha admitido este criterio de generación posterior por la Dirección General de Tributos para declarar la irregularidad del período de generación de, por ejemplo, una indemnización pagada en determinados casos de extinción de la relación laboral.

19. *Vid.* DOMÍNGUEZ RODICIO, JOSÉ RAMÓN, "Rentas irregulares", *Revista Impuestos*, n.º 12, 15 de junio de 2007.

20. RJ 1992, 4175.

21. *Vid.* COLAO MARÍN, PEDRO ÁNGEL, "Los rendimientos irregulares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Revista Impuestos*, n.º 10, 15 de mayo de 2004. En este sentido este autor critica que la referida norma tributaria exija un período de generación superior a dos años, y no a un año, puesto que técnicamente a partir de más de un año de generación ya se puede producir una sobreimposición por la progresividad del impuesto y la imputación a un único ejercicio de una renta generada en un período de tiempo superior.

22. A excepción de que ese diferimiento en el cobro determine la imputación en un único ejercicio de cantidades correspondientes a varios ejercicios, como puede ocurrir en ocasiones en el caso de cantidades reclamadas judicialmente.

