


☰ Índice

- ANTECEDENTES DE HECHO	1
- CUESTION-PLANTEADA	1
- CONTESTACION-COMPLETA	1

 Documentos relacionados

- Legislación

Cita Ley 35/2006 de 28 noviembre de 2006. IRPF y modificación parcial del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

Cita RDLeg. 5/2004 de 5 marzo de 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Cita RDLeg. 3/2004 de 5 marzo de 2004. TR de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Cita art. 89.1 de Ley 58/2003 de 17 diciembre de 2003. Ley General Tributaria

Cita RD 1467/1997 de 19 septiembre 1997. Deportistas de alto nivel

Cita RD 1006/1985 de 26 junio de 1985. Relación Laboral Especial de Deportistas Profesionales

NUM-CONSULTA

V2118-17

ORGANO

SG FISCALIDAD INTERNACIONAL

FECHA-SALIDA

14/08/2017

NORMATIVA

Convenio Hispano Brasileño

TRLIRNR, artículo 13

ANTECEDENTES DE HECHO

El consultante es un futbolista profesional retirado, con residencia fiscal en Brasil. Durante sus años como futbolista en España, realizó aportaciones a la Mutualidad de Deportistas Profesionales (Mutualidad de Previsión Social).

CUESTION-PLANTEADA

CUESTIÓN PLANTEADA

Tratamiento fiscal de las prestaciones recibidas de las mutualidades de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

CONTESTACION-COMPLETA

RESPUESTA

El consultante, futbolista retirado residente en Brasil, percibe prestaciones de la Mutualidad de Deportistas Profesionales a la que realizó aportaciones durante los años en los que ejerció como futbolista en España. Plantea el consultante cuál será la tributación correspondiente a tales prestaciones.

Resulta aplicable el Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974. ("Boletín Oficial del Estado" de 31 de diciembre de 1975.), que, en el apartado 2 de su artículo 3, "definiciones generales", dispone lo siguiente:

“2. Para la aplicación del presente Convenio por un Estado contratante, cualquier expresión no definida de otra manera tendrá, a menos que el texto exija un interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado contratante relativa a los impuestos que son objeto del presente Convenio.”

Se debe acudir entonces a la normativa interna, a lo dispuesto, en primer lugar, en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, TRLIRNR), aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

El artículo 13.1.d) del TRLIRNR considera rentas sujetas al impuesto:

"d) Las pensiones y demás prestaciones similares cuando deriven de un empleo prestado en territorio español o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste.

Se consideran pensiones las remuneraciones satisfechas por un empleo anterior, con independencias de que se perciban por el propio trabajador u otra persona.

Se consideran prestaciones similares, en particular, las previstas en el artículo 16.2.a) y f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo. (...)"

Para calificar adecuadamente las prestaciones de la Mutualidades de Previsión Social, es preciso conocer su naturaleza. Resulta aplicable el apartado 3 del artículo 13 del TRLIRNR que señala que:

“3. Para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.”

La referencia debe entenderse hecha a la vigente 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 (LIRPF). La Disposición Adicional Undécima se refiere concretamente a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales de la siguiente forma:

“Uno. Los deportistas profesionales y de alto nivel podrán realizar aportaciones a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales, con las siguientes especialidades:

1. **Ámbito subjetivo.** Se considerarán deportistas profesionales los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Se considerarán deportistas de alto nivel los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel.

La condición de mutualista y asegurado recaerá, en todo caso, en el deportista profesional o de alto nivel.

2. **Aportaciones.** No podrán rebasar las aportaciones anuales la cantidad máxima que se establezca para los sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, incluyendo las que hubiesen sido imputadas por los promotores en concepto de rendimientos del trabajo cuando se efectúen estas últimas de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

No se admitirán aportaciones una vez que finalice la vida laboral como deportista profesional o se produzca la pérdida de la condición de deportista de alto nivel en los términos y condiciones que se establezcan reglamentariamente.

3. **Contingencias.** Las contingencias que pueden ser objeto de cobertura son las previstas para los planes de pensiones en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

4. **Disposición de derechos consolidados.** Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos en el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y, adicionalmente, una vez transcurrido un año desde que finalice la vida laboral de los deportistas profesionales o desde que se pierda la condición de deportistas de alto nivel.

5. **Régimen fiscal:**

a) Las aportaciones, directas o imputadas, que cumplan los requisitos anteriores podrán ser objeto de reducción en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el límite de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio y hasta un importe máximo de 24.250 euros.

b) Las aportaciones que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación del límite establecido en la letra a) podrán reducirse en los cinco ejercicios siguientes. Esta regla no resultará de aplicación a las aportaciones que excedan del límite máximo previsto en el número 2 de este apartado uno.

c) La disposición de los derechos consolidados en supuestos distintos a los mencionados en el apartado 4 anterior determinará la obligación para el contribuyente de reponer en la base imponible las reducciones indebidamente realizadas, con la práctica de las autoliquidaciones complementarias, que incluirán los intereses de demora. Las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones realizadas, incluyendo, en su caso, las contribuciones imputadas por el promotor, tributarán como rendimiento del trabajo en el período impositivo en que se perciban.

d) Las prestaciones percibidas, así como la percepción de los derechos consolidados en los supuestos previstos en el apartado 4 anterior, tributarán en su integridad como rendimientos del trabajo.

e) A los efectos de la percepción de las prestaciones se aplicará lo dispuesto en los apartados 8 y 9 del artículo 51 de esta Ley.

Dos. Con independencia del régimen previsto en el apartado anterior, los deportistas profesionales y de alto nivel, aunque hayan finalizado su vida laboral como tales o hayan perdido esta condición, podrán realizar aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales.

Tales aportaciones podrán ser objeto de reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos, para los planes de pensiones, por el artículo 8.8 del texto refundido de la ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Como límite máximo conjunto de reducción de estas aportaciones se aplicará el que establece el artículo 51.6 de esta ley.

A los efectos de la percepción de las prestaciones se aplicará lo dispuesto en los apartados 8 y 9 del artículo 51 de esta Ley.”

Por tanto, si se trata, según se deduce del escrito de consulta, de una disposición de los derechos consolidados realizada en alguno de los supuestos recogidos en el apartado 4, de acuerdo con la letra d) del apartado 5 anterior, se calificará, a efectos del IRPF, como rendimientos de trabajo. Por su parte, el artículo 17 de la LIRPF define los rendimientos de trabajo en sentido amplio, incluyendo en su apartado 2, letra a), las siguientes prestaciones:

“1.ª Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

(...)

4.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social, cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, u objeto de reducción en la base imponible del Impuesto.

(...)”.

Teniendo en cuenta que las aportaciones a la Mutualidad de Deportistas Profesionales, como se deduce de lo dispuesto en la Disposición Adicional Undécima de la LIRPF, han podido ser reducidas en la base imponible del IRPF, las prestaciones que se perciban de esta Mutualidad se considerarán incluidas en el ámbito del apartado 4º del artículo 17.2.a) de la actual LIRPF (equivalente al 16.2.a) citado en el TRLIRNR), que se refiere a “las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social, cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas, u objeto de reducción en la base imponible del impuesto.”.

Puesto que se trata de prestaciones similares a las pensiones, y están satisfechas por una entidad residente en territorio español, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 13.1.d) estarán sujetas a tributación en España por el IRNR.

Por su parte, el Convenio Hispánico Brasileño, en su artículo 18.1, determina respecto a las pensiones:

“1. Sin perjuicio de las disposiciones del artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones similares que no excedan de un importe equivalente a US\$ 3.000 en el año natural, pagadas a un residente de un Estado contratante, podrán someterse a imposición solamente en este Estado. La parte que exceda de aquel límite puede someterse a imposición en ambos Estados contratantes.”

Por tanto, se aplicará lo dispuesto en el apartado 1, de tal forma que sobre los primeros US\$ 3.000 que se perciban sólo podrán someterse a gravamen en Brasil, como estado de residencia del futbolista, mientras que por el exceso podría también someterse a imposición en España.

En este caso, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 24 del TRLIRNR, la base imponible estará constituida por el importe íntegro de los rendimientos, resultando gravados de acuerdo con la escala recogida en el apartado b) del artículo 25.1 del TRLIRNR.

Por su parte, de acuerdo con el artículo 31 del TRLIRNR, la entidad pagadora estará obligada a practicar las correspondientes retenciones y a efectuar su ingreso en el Tesoro Público, siendo el tipo de retención aplicable el que resulte de la aplicación de la escala mencionada anteriormente.

Puesto que sobre este exceso se podría producir doble imposición, al ser posible también su gravamen en Brasil, de acuerdo con el Convenio podrá evitarse en la manera prevista en el artículo 23.1:

“1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado, salvo lo dispuesto en los párrafos 2, 3 y 4, deducirá del impuesto que perciba sobre las rentas de este residente un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en el otro Estado contratante.

Sin embargo, la cantidad deducida no puede exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas que pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante.

Las disposiciones de este párrafo se aplican en España, tanto a los impuestos generales como a los impuestos a cuenta.”

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: <http://petete.meh.es>