



FACULTAD DE DERECHO

**FISCALIDAD DE LOS DEPORTISTAS.  
RÉGIMEN FISCAL DE IMPATRIADOS Y  
DERECHOS DE IMAGEN**

Autor: Jorge Iglesias Pato

5º E3-B

Área de Derecho Financiero y Tributario

Tutor: José María Cobos Gómez

Madrid Junio, 2022

## **RESUMEN**

La fiscalidad de los atletas profesionales y artistas tiene un carácter especial dentro de nuestro ordenamiento jurídico. La peculiaridad de la relación laboral especial que les atribuye el Estatuto de los Trabajadores y las beneficios y desventajas fiscales de su situación tributaria son el principal objetivo de este análisis.

La figura del deportista profesional considerado desde la perspectiva del sujeto pasivo en materia tributaria es singular debido a los diferentes rendimientos que pueden llegar a generar, y, por tanto, su correspondiente gravamen.

La importancia del criterio de la residencia fiscal como condición del contribuyente determinante para otorgar la competencia tributaria de dichos rendimientos a los Estados es esencial.

Además, se dedicará un apartado del estudio a la cesión de los derechos de imagen, una renta controvertida y utilizada en la práctica para eludir el pago de impuestos o provocar traslados a paraísos fiscales. La respuesta para hacer frente a este conflicto fiscal también será analizada.

**PALABRAS CLAVE:** deportista profesional, residencia fiscal, IRPF, IRNR, régimen de impatriados, derechos de imagen, cesión.

## **ABSTRACT**

The taxation of professional athletes and artists has a special character within our legal system. The peculiarity of the special labour relationship attributed to them by the Workers' Statute and the tax benefits and disadvantages of their tax situation are the main objective of this analysis.

The figure of the professional sportsman considered from the perspective of the taxpayer in tax matters is unique due to the different income that they can generate, and, therefore, their corresponding taxation.

The importance of the criterion of tax residence as a determining condition of the taxpayer to grant the tax competence of such income to the States is essential.

In addition, a section of the study will be devoted to the assignment of image rights, a controversial income used in practice to avoid paying taxes or to cause transfers to tax havens. The response to deal with this tax conflict will also be analysed.

**KEYWORDS:** professional athlete, tax residence, IRPF, IRNR, impatriate regime, image rights, transfer.

# ÍNDICE

RESUMEN.....	2
ABSTRACT .....	3
ÍNDICE DE ABREVIATURAS .....	6
<b>CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>7</b>
<b>CAPÍTULO II. ASPECTOS GENERALES .....</b>	<b>9</b>
DOMICILIO FISCAL.....	14
CONCEPTO DE DEPORTISTA .....	15
<b>CAPÍTULO III. RÉGIMEN FISCAL DE LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES RESIDENTES EN ESPAÑA.....</b>	<b>17</b>
IMPUESTO DE LA RENTA SOBRE LAS PERSONAS FÍSICAS .....	17
<b>Rendimientos del trabajo.....</b>	<b>17</b>
<b>Rendimientos de las actividades económicas .....</b>	<b>19</b>
<b>Rendimientos de capital mobiliario .....</b>	<b>20</b>
<b>Ganancias y Pérdidas patrimoniales .....</b>	<b>20</b>
SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN .....	21
RENTAS EXENTAS .....	22
<b>CAPÍTULO IV. RÉGIMEN FISCAL DE LOS DEPORTISTAS NO RESIDENTES EN ESPAÑA.....</b>	<b>23</b>
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES.....	23
Estado que sí tiene un Convenio de Doble Imposición con España .....	24
Estado que no tiene un Convenio de Doble imposición con España.....	24
<b>CAPÍTULO V. RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS TRABAJADORES EXTRANJEROS DESPLAZADOS A ESPAÑA .....</b>	<b>26</b>
CONCEPTO Y NORMATIVA APLICABLE.....	26
CONTENIDO DEL RÉGIMEN.....	28
REQUISITOS DE APLICACIÓN .....	28
LÍMITES DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN.....	30
EJERCICIO DE LA OPCIÓN .....	30
CÁLCULO DE LA DEUDA .....	30
<b>Renuncia.....</b>	<b>31</b>
<b>Exclusión .....</b>	<b>32</b>
INAPLICACIÓN A LOS DEPORTISTAS .....	32
PROPUESTAS DE REFORMAS AL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS DESDE EL DERECHO COMPARADO .....	32
<b>El régimen de impatriados británico .....</b>	<b>32</b>
<b>El régimen de impatriados portugués .....</b>	<b>33</b>
<b>El régimen de impatriados neerlandés .....</b>	<b>34</b>
<b>El régimen de impatriados francés .....</b>	<b>34</b>
<b>Propuesta de régimen de impatriados .....</b>	<b>34</b>

<b>CAPÍTULO VI. DERECHOS DE IMAGEN DE LOS DEPORTISTAS</b> .....	36
INTRODUCCIÓN .....	36
TITULARIDAD.....	37
ÁMBITO DE APLICACIÓN.....	37
CALIFICACIÓN TRIBUTARIA .....	37
<b>Rendimientos del capital mobiliario</b> .....	38
<b>Rendimientos de actividades económicas</b> .....	38
<b>Rendimientos del trabajo</b> .....	39
INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES .....	39
RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN DE RENTAS .....	40
<b>CONCLUSIONES</b> .....	42
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	43
LEGISLACIÓN .....	43
JURISPRUDENCIA .....	44
RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS .....	44

## ÍNDICE DE ABREVIATURAS

AN	Audiencia Nacional
BOE	Boletín Oficial del Estado
CCAA	Comunidades Autónomas
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición
CE	Constitución Española
CSD	Consejo Superior de Deportes
DGT	Dirección General de Tributos
IRNR	Impuesto de la Renta de no Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IVA	Impuesto de Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley Reguladoras del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas
MCOCDE	Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

## CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN

La integración de los distintos países alrededor del mundo a partir del mayor intercambio comercial y flujo de inversiones ha generado un cambio drástico en la industria del deporte.

La expansión del comercio y la movilidad de capital financiero ha favorecido la creación de instituciones, entidades deportivas y el crecimiento de la competencia leal en el mercado deportivo. La constante movilidad internacional y la celebración de campeonatos y eventos deportivos de forma anual y regular en el tiempo ha influido en el interés tributario de los diferentes Estados para recaudar fondos.

Esta dinámica permite que los deportistas busquen aquellos lugares que ofrece una tributación más favorable, con menos tributos, gravámenes o tipos impositivos inferiores debido a su corta vida laboral, alzándose los paraísos fiscales como alternativa.

Determinar el concepto y alcance de residencia fiscal y ofrecer un estudio sobre los elementos que conforman el régimen tributario de los deportistas es el objetivo principal de este análisis.

Para la consecución de dicho objetivo, es necesaria la formulación de los siguientes objetivos secundarios:

- Definir el concepto de residencia fiscal
- Determinar las categorías de rendimientos generados por los deportistas residentes en España que tributan por el IRPF.
- Presentar el régimen especial de los no residentes que tributan por el IRNR.
- Exponer el régimen de impatriados e identificar una forma de aplicación a los deportistas.
- Analizar el concepto de los derechos de imagen y las consecuencias jurídicas que implica su cesión.

Con la finalidad de lograr los anteriores objetivos secundarios, se ha realizado una revisión de la literatura existente y acudiendo a la normativa fiscal del ordenamiento jurídico español aplicable al estudio, realizando un análisis pormenorizado de los diferentes aspectos que repercuten en la esfera tributaria de los deportistas profesionales.

La Ley General Tributaria y las normas reguladoras de los mencionados tributos han servido como base principal de estudio. La recopilación de literatura académica de manuales, artículos de revistas especializadas e informes, comentarios a leyes tributaria, jurisprudencia de los órganos judiciales y resoluciones de la Dirección General de Tributos han comprendido las fuentes secundarias de información y apoyo para el estudio.

En relación con la estructura del presente Trabajo de Fin de Grado, se diferencian tres bloques principales:

- El primer bloque, que contiene una exposición del concepto de residencia fiscal y una delimitación del contenido del IRPF y el IRNR aplicado los deportistas.
- El segundo bloque conformado por el régimen de los impatriados, un tratamiento fiscal originado por este colectivo, y el cual conlleva críticas y una propuesta de aplicación de nuevo a dicho grupo de profesionales.
- El tercer bloque en el que se resalta la importancia de los derechos de imagen de los deportistas profesionales y las consecuencias tributarias que conlleva su cesión. Además, se dedica un apartado al estudio del régimen de imputación de rentas, un sistema diseñado para hacer frente a la evasión fiscal en materia de derechos de imagen.

## CAPÍTULO II. ASPECTOS GENERALES

El panorama actual económico gobernado por la globalización, el aumento de desplazamientos internacionales y la libre circulación de personas ha suscitado la modificación de las relaciones económicas. La facilidad de realización de actividades económicas y generación de rendimientos en diferentes países ha generado un aumento de desplazamientos, agravando la problemática existente sobre la competencia de los Estados para gravar las rentas de los individuos en movilidad.

Nuestra Constitución recoge en su artículo 19 el derecho fundamental de los españoles a escoger libremente la residencia y circular con total libertad por el territorio nacional. Y en ámbito internacional, el TFUE en los artículos 21 y 45 se establece la libre circulación de individuos dentro del territorio comprendido por los Estados miembros.

Estos desplazamientos internacionales pueden ser ocasionados por razones laborales o meras ventajas fiscales, donde el obligado tributario identifica un país con tipos impositivos inferiores. De esta manera, los atletas deben conocer su condición de residente fiscal, con el objetivo de saber qué estado, y, por ende, qué normativa será la que se aplicable para el gravamen de sus rendimientos. En nuestro caso, las normas principales que determinan los criterios de la residencia fiscal son la LIRPF<sup>1</sup> y la LIS<sup>2</sup> para las personas físicas y jurídicas, respectivamente.

En relación con el concepto de residencia fiscal, este término resulta crucial en el ámbito tributario de los deportistas y artistas.

La condición de residente fiscal determina qué Estado tiene la capacidad de gravar dichos rendimientos, con independencia del lugar dónde se hayan generado y obtenido. Es un criterio de reparto de competencias fiscales en materia de imposición directa<sup>3</sup>. Por lo tanto, el concepto está estrechamente conectado con el principio de

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>3</sup> ACOSTA, S., “A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España”, Actualidad jurídica Aranzadi, nº917/2016, Aranzadi, 2016.

universalidad, y estas rentas son coloquialmente conocidas como rentas mundiales.<sup>4</sup>

El término resulta ser el punto de conexión en el ordenamiento tributario, que determina el alcance de los impuestos sobre la renta. Ofrece una flexibilidad jurídica que no puede proporcionar el criterio de la nacionalidad, debido a que puede gravar a los individuos que tengan la residencia legal, los que obtengan rentas dentro del territorio del país o por el criterio de los centros de intereses económicos.

Por esta razón, junto a los supuestos normales de residencia en los que concurren una condición determinante, aparecen en nuestro ordenamiento supuestos especiales en los que las personas físicas o jurídicas, sin ser residentes en el territorio español, son considerados como tales en materia tributaria, o personas físicas que, residiendo en nuestro territorio no tributan como contribuyentes por el IRPF<sup>5</sup>.

Con el fin de esclarecer el concepto de residencia fiscal, se presentan los dos escenarios principales en materia de tipología de contribuyentes:

a) Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español.

La residencia habitual es el elemento clave que responde al principio de sujeción tributaria de las personas físicas al IRPF. Los requisitos para obtener la residencia efectiva, cumpliéndose cualesquiera de ellos, son los siguientes<sup>6</sup>:

- **Permanencia<sup>7</sup> durante más de 183 días en territorio español en un año natural.**
- **Centro de intereses económicos.**
- **Residencia del cónyuge no legalmente separado e hijos menores de edad** (es

---

<sup>4</sup> COBOS GÓMEZ, J.M., “El conflictivo tratamiento fiscal de los pagos a deportistas: residencia fiscal de futbolistas, pagos a agentes de jugadores e indemnizaciones por despido”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*. Thomson Reuters ProView, nº 66, 2020, pp. 4-5.

<sup>5</sup> Artículo 9.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF: «No se consideran contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte».

<sup>6</sup> Artículo 9, apartado primero de la LIRPF, BOE núm. 285, de 29/11/2006.

<sup>7</sup> La permanencia es un criterio objetivo que se identifica con la presencia, y establece la existencia de una presunción, siendo obligación del contribuyente probar que no era residente de manera efectiva. Resolución TEAC de 9 abril 1997.

una presunción iuris tantum).

En el caso de que no se cumplan ninguno de estos requisitos, el contribuyente será considerado no residente, y, por lo tanto, debe aplicarse el régimen tributario que establecen las normas del IRNR.

En relación con la permanencia de más de 183 días en España, el artículo no aclara si los días deben seguidos o no, dando importancia al cómputo global y no a su distribución.

Pero sí se hace una mención a las ausencias esporádicas<sup>8</sup>, las cuales se computan como días de estancia o permanencia en el territorio por su carácter eventual u ocasional. Son ausencias aisladas que no ponen en duda la residencia habitual y la condición de residente. El cómputo de las ausencias esporádicas tiene la finalidad de reforzar la regla de permanencia en España, que no queda desvirtuada por ausencias temporales ocasionales. Debe atenderse al exclusivo criterio objetivo de duración de la ausencia, a la que no se puede asignar connotaciones de intencionalidad de establecerse fuera del territorio español<sup>9</sup>.

Solo computan como ausencias, y no días de permanencia cuando el contribuyente declare su finalización de la residencia fiscal española por la obtención de otra residencia en otro país<sup>10</sup>. Se puede comprobar que la ley no determina los criterios que conforman las ausencias esporádicas o temporales<sup>11</sup>.

Esto es únicamente posible mediante la acreditación del certificado de residencia fiscal, cuyo contenido es el siguiente<sup>12</sup>:

- El individuo tiene su residencia fiscal en el Estado que concede el certificado de residencia, quedando gravada la renta mundial del sujeto pasivo.

---

<sup>8</sup> ACOSTA, S (2016), op, cit.

<sup>9</sup> COBOS GÓMEZ, J.M., “Residencia fiscal de los futbolistas: ausencias esporádicas y centro de intereses económicos. Comentario de las Sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de septiembre de 2020 y 20 de noviembre de 2019”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*. Thomson Reuters ProView, nº 70, 2020, pp. 3.

<sup>10</sup> STSJ de Madrid núm. 10594/2008: la acreditación del certificado de residencia fiscal concedido por las autoridades tributarias de un país es la prueba de la residencia fiscal en dicho Estado.

<sup>11</sup> ACOSTA, S., op. cit.

<sup>12</sup> Artículo 120 RIRPF, remisión a la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de declaración 210, 215, 212, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, [...], «BOE» núm. 312, de 30 de diciembre de 2003, páginas 46415 a 46520 (106 págs.)

- El certificado es expedido por la autoridad fiscal competente (Agencia Tributaria).
- Mediación de un convenio para evitar la doble imposición o no.

Por otro lado, se hace una especial mención a los paraísos fiscales, para los cuales, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres días en el año natural<sup>13</sup>. No es suficiente con la prueba de la acreditación del certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal correspondiente el Estado, sino que se tiene que probar la efectiva permanencia en el paraíso fiscal.

Los centros económicos previstos en el apartado b) del artículo 9 de la LIRPF se reconocen como las bases o fuentes principales de actividades económicas, directa o indirectamente. Dicho núcleo de intereses económicos al que hace referencia el artículo viene determinado más tarde por el artículo 72 de la misma ley, definido por el lugar en el que se obtenga la mayoría de la base imponible del IRPF.

En todo caso, es menester de la Administración tributaria probar la existencia de este criterio, independiente y subsidiario de la permanencia efectiva de más de medio año natural. La posición mayoritaria de la doctrina entiende que los centros económicos se conforman de dos elementos: el lugar de las principales fuentes de ingresos y lugar del patrimonio del individuo<sup>14</sup>.

Por último, la residencia del cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad es una presunción de que recoge al artículo que acepta prueba en contrario. Se resalta la utilización de la conjunción copulativa revisando la literalidad del artículo, interpretándose que todos los miembros, tanto cónyuge como hijos menores deben residir en España.

Por último, un criterio que no incluye el ordenamiento tributario español para determinar la residencia fiscal de los contribuyentes es la vivienda permanente. Este criterio es una figura jurídica crítica en todos los convenios para evitar la doble

---

<sup>13</sup> Artículo 9.1 a) LIRPF.

<sup>14</sup> GALAPERO FLORES, R., La residencia fiscal como criterio determinante para la sujeción a los tributos. Estudio de la relevancia de la residencia fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. pg. 8

imposición y se puede acreditar mediante un certificado de empadronamiento, un documento público que se conforman como una presunción de residencia efectiva que admite prueba en contrario<sup>15</sup>

b) Contribuyentes que tienen su residencia habitual en el extranjero

El artículo 10 LIRPF establece un conjunto de supuestos especiales de personas físicas que residen habitualmente en el extranjero, pero se les considera contribuyentes a los que se aplican las normas de la ley de este impuesto. El carácter especial viene determinado por la condición laboral de los individuos, siendo funcionarios públicos españoles en el extranjero: diplomáticos, consulares, delegados y representantes permanentes españoles. Son necesarios una serie de requisitos para ser considerado contribuyente en esta situación peculiar: nacionalidad española, tener la residencia habitual en el extranjero y por los motivos laborales mencionados exclusivamente, que su cónyuge e hijos menores también residan en el extranjero.

Como se puede comprobar, no se pueden encajar dentro de este escenario a los atletas profesionales.

Por otro lado, se hace una especial mención a los paraísos fiscales en el artículo 9 de la LIRPF. Estos territorios ofrecen un margen fiscal muy beneficioso, donde apenas existen impuestos sobre los rendimientos o su tipo impositivo es muy inferior al resto de Estados. Los críticos de esta alternativa fiscal abogan su supresión por el perjuicio que causan de forma desleal en la competencia fiscal de los Estados o su utilización como herramienta de delincuencia financiera. La lista de territorios considerados como paraíso fiscal se encuentra en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.<sup>16</sup>

Para contrarrestar esta práctica de traslado fiscal, el artículo 8.2 de la LIRPF sigue considerando contribuyentes por el IRPF a los nacionales españoles durante el período impositivo en el que se realiza el cambio de residencia y los cuatro períodos siguientes. Sin embargo, esta disposición podría vulnerar el principio de libre circulación de personas o de establecimiento.

---

<sup>15</sup> STSJ Cataluña de 13/09/2013.

<sup>16</sup> Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991. BOE núm. 167, de 13/07/1991.

De la misma manera, la Administración tributaria exigirá que se pruebe la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres días en el año natural<sup>17</sup>. No es suficiente con la prueba de la acreditación del certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal correspondiente el Estado, sino que se tiene que probar la efectiva permanencia en el paraíso fiscal.

## DOMICILIO FISCAL

De acuerdo con el artículo 48 de la LGT<sup>18</sup>, el domicilio fiscal es el “lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria”. Si bien es un concepto similar al de residencia fiscal, no deben ser confundidos. Este término tiene su razón de ser en el ámbito comunicacional y régimen de notificaciones de la Administración Tributaria Estatal. Además, este lugar determina qué órgano administrativo territorial es competente. Por ello, el contribuyente está obligado a la efectiva comunicación del domicilio y sus variaciones<sup>19</sup>.

Por tanto, el domicilio se corresponde con un lugar físico, atendiendo a un criterio objetivo donde suele residir. El concepto de residencia fiscal exige una mayor delimitación y no suficientemente aclarada con un lugar físico como la residencia habitual.

Los criterios objetivos establecidos para la determinación del domicilio fiscal de los contribuyentes se encuentran recogidos en el mencionado artículo:

- Para las personas físicas, el criterio utilizado será la residencia habitual<sup>20</sup>
- Las personas jurídicas tienen su correspondiente domicilio social concreto, lugar donde se halla el centro de operación y gobierno o centro de explotación<sup>21</sup>. Esta

---

<sup>17</sup> Artículo 9.1 a) LIRPF.

<sup>18</sup> Artículo 48 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 302, de 18 de diciembre 2003.

<sup>19</sup> PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario Parte General*. CIVITAS. 2017. Pg. 246-250

<sup>20</sup> Artículo 48. 2 a): “Para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas.”

<sup>21</sup> Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de

localización será la considerada para determinar el domicilio fiscal. Existen dos criterios supletorios: lugar donde se lleve la gestión efectiva de la empresa y lugar donde se encuentre la mayor parte del inmovilizado.

## CONCEPTO DE DEPORTISTA

En relación con el concepto de deportista, en la normativa interna laboral se diferencian con carácter especial a estos sujetos. El apartado 2 del artículo del Real Decreto 1006/1985 propone como definición de deportistas profesionales por aquellos individuos que se dedican voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro de una organización o Entidad deportiva a cambio de una retribución.

Según VOGEL, los deportistas son individuos que participan en ciertas actividades físicas o mentales que son realizadas como un fin en sí mismas, normalmente en un marco normativo y de una organización específicamente destinada a ello sin que sea preciso ningún grado de profesionalidad<sup>22</sup>.

Conviene realizar una distinción entre los deportistas profesionales, deportistas de alto nivel y deportistas de alto rendimiento, con el fin de aclarar estos términos confundidos en la literatura.

Los primeros, pueden considerarse como aquellas personas que, voluntariamente, se dedican a la práctica del deporte dentro de una organización o Entidad Deportiva a cambio de una retribución<sup>23</sup>. En relación con la Ley del Deporte en España<sup>24</sup>, son aquellas personas que trabajan para una entidad determinada con un modelo de responsabilidad jurídica y económica, como pueden ser los clubes.

Los deportistas de alto nivel y los deportistas de alto rendimiento tienen sus propios requisitos establecidos por el Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, y se corresponden con los individuos que han sido acreditados mediante una resolución del CSD publicada en el BOE (únicamente para los deportistas de alto nivel). Pero

---

Sociedades de Capital. Publicado en BOE núm. 161, de 3 de julio de 2010.

<sup>22</sup> VOGEL, K (1998): On double taxation convention, Kluwer Law International.

<sup>23</sup> Fraiz Brea, J.A., Vaquero García, A., Barajas Alonso, Á. y Sánchez Fernández, P. (2009). Financiación y Fiscalidad del deporte de alto nivel. Una Perspectiva Europea. Hércules Ediciones. Pág. 22.

<sup>24</sup> Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte.

obtendrán la consideración de deportistas de alto rendimiento todos los individuos que tengan en su posesión una licencia expedida por las federaciones deportivas españolas de las CCAA o por el CSD<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> Fraiz Brea, J.A., Vaquero García, A., Barajas Alonso, Á. y Sánchez Fernández, P. (2009). Op. cit. Pág. 24

## **CAPÍTULO III. RÉGIMEN FISCAL DE LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES RESIDENTES EN ESPAÑA.**

### **IMPUESTO DE LA RENTA SOBRE LAS PERSONAS FÍSICAS**

El IRPF es el tributo principal en la fiscalidad de los deportistas residentes en territorio español, gravando directamente los rendimientos obtenidos fruto del trabajo y otras categorías de rentas, con independencia del lugar donde se hayan generado, es decir, la renta mundial. Estos rendimientos conforman el hecho imponible que da lugar al gravamen.

Asimismo, la doctrina se ha puesto de acuerdo con las características que pertenecen a este tributo. GUTIÉRREZ DUARTE<sup>26</sup> las enumera de la siguiente forma: directo, gravando el rendimiento del contribuyente; personal, debido a que es un impuesto destinado a las personas físicas; individual; subjetivo, ya que se tiene en consideración ciertas características personales y del ámbito familiar para su determinación; progresivo, dividido en tramos escalonados con tipos impositivos diferentes; periódico (anual); y cuya competencia pertenece al Estado, aunque la recaudación se encuentra cedida a las Comunidades autónomas.

Es importante destacar que los deportistas pueden realizar su actividad profesional por cuenta propia, sin estar vinculado por un contrato laboral con ninguna Entidad Deportiva; o actuando por cuenta ajena mediando dicho contrato. En el primer caso, la renta del deportista es gravada por el Impuesto de Actividades Económicas y el IVA. En el segundo caso si que nos encontramos con un supuesto aplicable a la normativa del IRPF.

La ley del tributo no repara en definir el concepto de renta, sino que determina los componentes que lo conforman:

#### **Rendimientos del trabajo**

En función del artículo 17 LIRPF, son considerados rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones, dinerarias o en especie, que deriven del trabajo personal o de la relación laboral que no se consideren rendimientos de actividades

---

<sup>26</sup> GUTIÉRREZ DUARTE, M.: Fiscalidad individual. 1ª edición. Ediciones Pirámide 2013

económicas. Asimismo, se incluye una enumeración de las contraprestaciones que deben ser así consideradas, destacando únicamente las principales de los deportistas: sueldos y salarios, remuneraciones en concepto de gastos de representación, becas y dietas y costes de viajes (siempre que no estén exentos serán gastos deducibles).

Estos rendimientos se computan de forma total, siendo rentas que se perciben de forma regular y en un período no superior a un año.

De esta forma, todas las contribuciones recibidas por un deportista fruto de la relación laboral que tiene con una entidad deportiva a la que presta sus servicios serán rendimientos del trabajo<sup>27</sup>. En el caso que se observa, se utilizará como ejemplo los rendimientos del trabajo propios de los futbolistas, recogidos en el Convenio Colectivo del Fútbol Profesional<sup>28</sup>:

- Retribuciones derivadas de la cesión temporal o definitiva a otro club o entidad deportiva.
- Prima de contratación o fichaje.
- Primas por partido.
- Sueldo mensual.
- Plus de antigüedad que cada futbolista recibe por cada dos años de permanencia en el Club.
- Premio por antigüedad percibido por cada futbolista al finalizar el contrato laboral cuando dicho sujeto haya permanecido en el Club durante seis temporadas o más.
- Percepciones recibidas el Club en materia de incapacidad temporal
- Indemnización recibida por el Club en caso de muerte o lesión invalidante
- Cualquier otra retribución pactada contractualmente.

En el artículo 19 del mencionado Convenio establece la presunción de considerar salario las retribuciones percibidas por los futbolistas, salvo caso en contrario dictaminado por la ley vigente.<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> DELGADO GARCÍA, A.M., OLIVER CUELLO, R., QUINTANA FERRER, E. Y URQUIZU CAVALLÉ, A.: *Fiscalidad del deporte*, Bosch, 2008, págs. 192 y ss

<sup>28</sup> Convenio Colectivo del Fútbol Profesional, publicado en el BOE el 4 de noviembre de 2008 por orden de la Resolución de la Dirección General del Trabajo de 21 de octubre de 2008.

<sup>29</sup> Artículo 19, Resolución de 23 de noviembre de 2015, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional.

El matiz de las contraprestaciones en especie es singular en este colectivo de sujetos pasivos, ya que es común la entrega de vehículos, el uso de viviendas, seguros médicos y viajes, obtenidos por un precio inferior en el mercado o incluso de forma gratuita<sup>30</sup>.

Deberán aplicarse las normas de valoración establecidas por el legislador para las retribuciones en especie<sup>31</sup>:

El uso de la vivienda se valora en el 5 o 10% del valor catastral (depende si éste es posterior o anterior a 1994), con el límite del 10% del valor del resto de retribuciones.

Por su parte, el vehículo de transporte se valora por el criterio de coste de adquisición sufragado por la entidad, y su uso en un 20% el mismo coste, sin transmitir la propiedad del bien mueble.

El resto de las retribuciones en especie se valoran por el precio pagado por la entidad deportiva.

## **Rendimientos de las actividades económicas**

El apartado c) del artículo 6 recoge este segundo bloque de rentas, que se caracterizan por la ausencia de una relación de dependencia, es decir, se realizan por cuenta propia del individuo. Así, se pueden mencionar dentro de este tipo a los deportistas individuales, que no pertenecen a una Entidad Deportiva colectiva, y se sirven de los contratos de obra, patrocinio o publicidad<sup>32</sup>

El artículo 27 de la misma Ley propone una definición de estas rentas:

*“[...] 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”.*

Serán considerados tales rendimientos los que deriven de una prestación de servicios por cuenta propia e independiente del contribuyente sin vinculación con la entidad con

---

<sup>30</sup> Artículo 42 LIRPF

<sup>31</sup> Vid. MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: Derecho Tributario, 22ª Ed., Aranzadi, Pamplona, 2017, pág. 362.

<sup>32</sup> MAGRANER MORENO, F.J.: *Tributación de los artistas y deportistas*, CISS 1995., págs. 63-65, propone que las prestaciones percibidas por los deportistas por la realización de anuncios publicitarios y por la cesión del derecho de explotación de imagen, cuando la cesión de ese derecho no se encuentre incluida dentro del contrato de trabajo, tienen la consideración de rendimientos de la actividad profesional.

la que pueda tener una relación laboral.

### **Rendimientos de capital mobiliario**

Según el artículo 6.2 b) LIRPF, estos rendimientos son las rentas producidas por bienes o derechos que componen el patrimonio del sujeto pasivo, sin estar dentro de los dos grupos anteriores. De acuerdo con los artículos 25 y 26 de LIRPF, son las percepciones que provienen de derechos muebles. Estos rendimientos pueden proceder de bienes muebles y derechos que no tengan un carácter real, o bienes inmuebles o derechos reales.

Dentro de esta clasificación, la más relevante dentro del colectivo de los deportistas son los derechos de imagen, recogidos en el artículo 25.4 d) LIRPF (con la excepción de que procedan de la realización de una actividad económica), que, gracias a su carácter económico, suscita su cesión y explotación a cambio de un precio.

Existe una gran discordia en la doctrina acerca de los derechos de imagen y su calificación como rendimientos del trabajo, rendimientos de actividades económicas o rendimientos del capital mobiliario, la cual será abordada en el capítulo IV.

### **Ganancias y Pérdidas patrimoniales**

A tenor literal, son las diferencias que se producen en el patrimonio de los deportistas por las variaciones recogidas en el artículo 33 LIRPF. El ejemplo por resaltar en este análisis son los premios recibidos.<sup>33</sup>

Cabe mencionar que no todos los premios serán considerados como ganancias patrimoniales y que incluso puede ser exentos de tributación. Los premios obtenidos por el resultado de su rendimiento anual serán considerados rendimientos del trabajo o de actividad económica, dependiendo de la procedencia laboral o no. Un ejemplo de premio en esta categoría es aquel recibido por la trayectoria y legado del atleta, como muestra de los méritos de su carrera profesional.

---

<sup>33</sup> VAQUERA GARCÍA, A., “Aspectos actuales de la fiscalidad de la renta de los futbolistas profesionales”, Nueva Fiscalidad, n.3, 2018, pp.131-134

## VIDA ACTIVA DE LOS DEPORTISTAS

Resulta evidente que la profesión de deportista tiene una duración especial, más intensa y reducida temporalmente. Este aspecto se refleja en la tributación, que solo puede gravar los rendimientos que se produzcan durante esos períodos de actividad laboral de los deportistas.

El número breve de ejercicios provoca la concentración de rentas percibidas<sup>34</sup>, y por ello la escala aplicada de manera progresiva es superior en comparación con un supuesto temporal no concentrado. Se produce, por tanto, un aumento de la progresividad fiscal.

Y otro aspecto irregular en el tiempo pueden ser las primas por fichaje o percibidas en concepto de participación de competiciones, que se puede originar en más de un año o período impositivo. A estos supuestos se les aplica un tipo impositivo superior en el momento de su total generación efectiva que si se aplicara por separado en tanto períodos impositivos como haya completado durante su generación.

En el siguiente apartado se manifiesta la problemática gestión tributaria de estas especiales rentas irregulares.

## SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN

Estos supuestos se caracterizan por la falta del hecho imponible, por lo que no se pueden gravar, y son rentas sujetas al ISD. De entre todos los supuestos<sup>35</sup>, esta recopilación contiene el carácter deportivo:

- Primas percibidas por entidades aseguradoras como concepto de responsabilidad civil del trabajador, accidente laboral o cobertura de enfermedad profesional.
- Pérdidas sufridas causadas por la amortización, por ejemplo, de las instalaciones deportivas y material de preparación.
- Entrega de productos a precios inferiores de valor de mercado en instalaciones

---

<sup>34</sup> Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). Capítulo Cuarto. Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas (I). Ingresos de los Deportistas y Progresividad del IRPF. Deporte y Fiscalidad. (1ª ed.) Consejería de Turismo, Comercio y Deporte de la Junta de Andalucía. Págs. 171-172.

<sup>35</sup> ROMERO FLOR, L: Manual De Régimen Fiscal De La Empresa. 1 edición Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 2016.

de las entidades deportivas.

- Cantidades entregadas a las entidades con la finalidad de prestar un servicio de transporte público.

## RENTAS EXENTAS

A diferencia de los supuestos anteriores, la exención tributaria implica la exoneración o inafectación<sup>36</sup> total o parcial del gravamen a ciertos rendimientos. La LIRPF recoge una lista no exhaustiva de rentas exentas<sup>37</sup>, cuyos elementos se pueden agrupar en seis categorías principales:

- Prestaciones públicas: estas son pensiones compensatorias otorgadas con el objetivo de resarcir el daño y perjuicio ocasionado por diferentes causas, como la incapacidad permanente de los deportistas, quedan inhabilitados para realizar su profesión.
- Indemnizaciones por daños personales en materia de responsabilidad civil o las indemnizaciones por despido.
- Premios literarios, artísticos o científicos.
- Realización de actividades gratificadas o becas públicamente.
- Rendimientos mobiliarios procedentes de seguros de vida.
- Pensión de materia de alimentos otorgada por miembros familiares, y que dicha compensación haya sido establecida por decisión judicial.

---

<sup>36</sup> GILDEMEISTER, A.: Exención y exoneración, THEMIS: Revista de Derecho, núm. 2, 1985, pp. 49-50

<sup>37</sup> Artículo 7 LIRPF

## **CAPÍTULO IV. RÉGIMEN FISCAL DE LOS DEPORTISTAS NO RESIDENTES EN ESPAÑA.**

### **IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES**

En el caso de los deportistas profesionales, resulta usual su desplazamiento internacional para la celebración de competiciones y torneos, para la obtención de los rendimientos mencionados anteriormente. Queda supeditada la cuestión sobre qué Estado tiene la competencia para gravar estas rentas cuando no media el criterio de la residencia fiscal ya analizado.

Este régimen en cuestión es una alternativa al régimen del IRPF, siendo un impuesto de carácter también directo que se aplica a las personas físicas no residentes fiscalmente en España.

Este puede ser el caso de los tenistas y pilotos de Fórmula 1, deportistas de élite que se encuentran en movimiento internacional durante toda la temporada, no pudiendo acogerse a la residencia estimada en 183 días anuales en territorio español.

Es necesario subrayar la existencia de dos requisitos para poder aplicar este régimen: que el individuo no tenga la condición de residencia habitual en España, y que los rendimientos sean generados en territorio español.

De esta manera, el criterio que establece este impuesto es el gravamen de los rendimientos que se generan en territorio español. Además, afecta a los cuatro tipos de rendimientos estudiados.

En relación con el devengo, tendrá preferencia en materia de competencia fiscal, el Estado en el que el individuo tenga la condición de residencia fiscal. Consecuentemente, los Convenios de doble imposición (CDIs) son un concepto esencial en este aspecto, y conviene diferenciar los dos escenarios posibles respecto a la situación de España: si existe o no este convenio con el Estado de residencia del contribuyente.

Estos tratados internacionales pretenden limitar el ejercicio de las potestades tributarias estatales, impidiendo que una renta concreta sea gravada en dos países distintos y proporcionando seguridad jurídica. Pueden ser bilaterales o multilaterales dependiendo los Estados que se obliguen.

## **Estado que sí tiene un Convenio de Doble Imposición con España**

El modelo de Convenio ofrecido por la OCDE y la normativa interna española contienen atribuciones especiales en el ámbito de los deportistas y artistas<sup>38</sup>. Conforme al artículo 17 del modelo de Convenio de la OCDE, las rentas que se producen por el ejercicio de actividades artísticas o deportivas se podrán gravar en el Estado donde se realiza esta actividad. El Estado de residencia del contribuyente también tiene competencia para gravar dichas rentas generadas en otro Estado, por lo que nos encontramos con una regla de atribución compartida.

Para evitar la doble imposición, se debe aplicar la normativa contenida en el Convenio, cuyo contenido establece al régimen interno español la competencia de gravar estos rendimientos percibidos por artistas y deportistas en el ejercicio de su actuación en territorio español. Es el Estado de residencia del contribuyente el que debe promover la exención de estas rentas para evitar el doble gravamen.

Se pretenden evitar que el contribuyente tribute dos veces la misma renta percibida mediante este mecanismo. Se reduce la fiscalidad y se incentiva la inversión extranjera en nuestro territorio. Por ello, España se comprometido en 99 convenios para evitar la doble imposición en vigor<sup>39</sup>.

Los CDIs marcan las pautas normativas que se deben seguir para la aplicación al caso concreto del contribuyente.

## **Estado que no tiene un Convenio de Doble imposición con España**

En este segundo escenario, donde el Estado de residencia del contribuyente no firmado un CDI con España, debe atenerse al contenido establecido en la LIRNR. En el artículo 13 de dicha normativa, se establecen las rentas que son objeto de gravamen, entre las cuales, el análisis se corresponde con las siguientes:

En primer lugar, se encuentran las actividades económicas generadas por la

---

<sup>38</sup> Artículo 17 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE y artículo 13.1.b) 3º del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

<sup>39</sup> Ministerio de Hacienda, portal institucional. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/cdi.aspx#:~:text=En%20la%20actualidad%20est%20C3%A1n%20rubricados,imposici%C3%B3n%20estando%20en%20vigor%201999>.

actuación del deportista o artista, sin que medie un establecimiento en territorio español.

En segundo lugar, los rendimientos del trabajo propiciados por una actividad de carácter personal desarrollada en territorio español.

Y, en tercer lugar, los rendimientos de capital mobiliario, con especial mención a aquellos generados por la cesión a terceros de capitales del contribuyente a cuenta de entidades o personas residentes en territorio español.

## CAPÍTULO V. RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS TRABAJADORES EXTRANJEROS DESPLAZADOS A ESPAÑA

### CONCEPTO Y NORMATIVA APLICABLE

Este régimen fiscal es conocido en el ámbito práctico como el régimen de impatriados, es decir, individuos que, a razón de un contrato laboral, son desplazados a nuestro territorio nacional durante el período de esta oferta de trabajo. Su carácter especial se debe a que, si bien los beneficiados de este régimen fiscal adquieren la residencia en España, tributan calificadamente como no residentes para poder aplicar un tipo impositivo distinto del propio determinando por la LIRPF.

También se conoce a este adaptado modelo como la Ley Beckham, apellido del futbolista de prestigio madridista que fue uno de los primeros en beneficiarse de su aplicación.

Mediante la modificación del apartado 5 del artículo 9 de la LIRPF, la Ley 62/2003<sup>40</sup> introduce el régimen fiscal especial para las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España por desplazamiento laboral. Esta modificación comenzaba a tener efectos desde el día 1 de enero de 2004, sin carácter retroactivo y únicamente aplicable a aquellos individuos sin residencia fiscal todavía.

El contenido reglamentario correspondiente se encuentra desarrollado por el Real Decreto 687/2005<sup>41</sup>, que incorpora el Título VIII (actualizado) en el RIRPF<sup>42</sup>, en su artículo 93: “*Régimen fiscal especial aplicables a los trabajadores desplazados a territorio español*”.

Pero es crucial para poder realizar un buen análisis del contenido del régimen, mencionar la Ley 26/2014<sup>43</sup>, que introduce una importante modificación en los

---

<sup>40</sup> La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social

<sup>41</sup> Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, para regular el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

<sup>42</sup> Real Decreto 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 Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero

<sup>43</sup> Artículo primero, apartado cincuenta y nueve 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

requisitos necesarios para poder aplicar el régimen cuestionado: los servicios objeto del contrato laboral ya no debía ser prestados en territorio español. La normativa entra en vigor en 2015, afectando a los individuos desplazados a partir de enero.

Este régimen supone una fomentación de la llegada de expertos extranjeros que se integren en la economía española con el intercambio de su labor mediante empresas establecidas en el territorio español. La razón principal es la atracción de talento, personal cualificado y, por ende, la inversión. Con este régimen, se favorecía la entrada de personal de alta dirección, investigación y colectivos del mundo del deporte y la cultura, a los que se les impondría un tipo impositivo más reducido.

Normativa aplicable:

- Artículo 93 de la 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.
- Artículos 113 a 120 del Real Decreto 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 de Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.
- 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.
- Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo, por la que se aprueban el modelo 150 de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, así como el modelo 149 de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen.

---

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.

## CONTENIDO DEL RÉGIMEN

La posibilidad de tener el ejercicio de opción de manera voluntaria es la prioridad de este régimen especial, que permite tributar con los criterios establecidos por las normas del IRNR suponiendo una imposición de un tipo de gravamen fijo de 24%, muy inferior a los contemplados en la LIRPF.

Es menester mencionar el artículo 113 del RIRPF, que establece el ámbito de aplicación a aquellas personas con residencia fiscal, un concepto discutido por la doctrina. Además, se realiza un importante inciso, ya que, a pesar del derecho de opción de tributación, la condición de contribuyente por el IRPF será mantenida, siempre y cuando se cumplan las condiciones establecidas en la ley del impuesto.

De esta manera, se sigue manteniendo la condición de contribuyente<sup>44</sup> por el IRPF durante el período impositivo en el que se realice el desplazamiento o cambio de residencia a territorio español y los cinco años siguientes, con independencia de si tributa o no por el IRNR.

Por ende, el alcance del concepto de residencia fiscal es crucial en esta materia, que determina el Estado con la capacidad para gravar la renta del contribuyente con independencia de dónde se haya generado la ésta.

## REQUISITOS DE APLICACIÓN

El primer criterio que se debe cumplir para poder beneficiarse del régimen es la obtención de la residencia fiscal, cuyos requisitos ya se han estudiado.

Una vez conseguida dicha residencia fiscal, se puede solicitar la expedición de un Certificado de residencia fiscal, como prueba de acreditación ante las Administraciones Tributarias.

Por otra parte, el artículo 93 establece la enumeración del resto de las condiciones acumulativas necesarias para poder beneficiarse de la aplicación del régimen:

- **El contribuyente no haya sido residente fiscal en España durante los diez**

---

<sup>44</sup> Artículo 93 LIRPF

**períodos impositivos anteriores a aquel en el se realice el desplazamiento a territorio español.**

Se puede comprobar que únicamente vincula al concepto de residencia fiscal, que implica un cambio de residencia. El individuo habrá podido ser desplazado con anterioridad a territorio español por motivos de trabajo temporales que no se circunscriban dentro de los motivos para cambiar de residencia habitual.

En relación con el criterio de los diez períodos impositivos, se entiende su cómputo iniciado desde que perdió la residencia fiscal española anterior por desplazarse y establecer su residencia habitual en otro país. Y, de la misma manera, se entiende el cómputo finalizado cuando se adquiere se produce el desplazamiento a territorio español, atendiendo al contenido literal del artículo 93.1 a) de la LIRPF. Se descarta que el momento de adquirir la condición de residente sea el criterio temporal para finalizar el cómputo.

- **El mencionado desplazamiento debe producirse como consecuencia de un contrato de trabajo o de la adquisición de la condición de administrador de una entidad.**

En referencia al tipo de contrato objeto del desplazamiento, este debe ser laboral y por cuenta ajena. No puede acogerse a este régimen empresarios o trabajadores autónomos. La relación laboral puede ser ordinaria o especial (deportistas).

- **Inexistencia de rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente situado en territorio español.**

La DGT se ha pronunciado acerca de este último requisito permitiendo aplicar el régimen a aquellas personas que sean desplazadas a territorio español con el motivo de la ocupación de un puesto de trabajo en España de una sociedad extranjera en el mencionado establecimiento. Por el contrario, cuando se trate de actividades económicas en las que no medie dicho contrato laboral, no se aplicará el régimen.

## LÍMITES DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN

El artículo 115 del RIRPF establece en seis períodos impositivos la máxima duración de su aplicación, siendo el primero el que coincida con el desplazamiento del deportista a territorio español. Si bien este límite temporal<sup>45</sup> es un máximo, el contribuyente puede cesar la aplicación antes de este período por el método de la renuncia o el incumplimiento de alguna de las condiciones anteriormente explicadas.

El límite personal hace referencia al carácter expresamente individual del contribuyente, quien puede ser el único beneficiado de la aplicación del régimen y no sus familiares<sup>46</sup> (salvo que cumplan con las condiciones y pueda ser considerados contribuyentes por este modelo).

## EJERCICIO DE LA OPCIÓN

La posibilidad voluntaria que ofrece este régimen debe ser ejercitada formalmente por el procedimiento recogido en el artículo 116 RIRPF: “en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen”.

Este ejercicio se materializa con la cumplimentación del correspondiente modelo otorgado por la agencia tributaria en el plazo indicado. En un plazo de 10 días después, se recibirá de vuelta un documento acreditativo del ejercicio de opción, documento necesario para la aplicación del régimen.

## CÁLCULO DE LA DEUDA

En el marco establecido por la LIRNR, los criterios que se deben aplicar para la determinación de la deuda tributaria son los recogidos entre los artículos 24 y 32.

Se someterán a gravamen la totalidad de los rendimientos del trabajo satisfechos al contribuyente con independencia de lugar donde se hayan generado.

La base liquidable se conforma de dos elementos principales<sup>47</sup>:

---

<sup>45</sup> Artículo 93.1 de la LIRPF y Artículo 115 del RIRPF.

<sup>46</sup> DGT Consulta Vinculante V0275-14 de 5 de febrero de 2014, por que se afirma el criterio de no extensión de la condición.

<sup>47</sup> Artículo 25.1. f) de la LIRNR

- Los dividendos derivados de la participación en los fondos propios de la entidad, intereses obtenidos por la cesión de capitales y las ganancias patrimoniales derivados de la transmisión de elementos patrimoniales.
- El resto de las rentas, como los rendimientos del trabajo.

La escala de gravamen aplicable a la base liquidable manifestada en el artículo 93.2

e) LIRPF es la siguiente:

- Hasta los primeros 600.000 euros se aplicará un tipo impositivo fijo del 24%, y en el exceso será aplicado un 45%.

Este régimen no va a tener en cuenta la naturaleza del pagador de los rendimientos del trabajo. En otras palabras, otra entidad vinculada, distinta de aquella en la que se prestan los servicios, puede pagar los rendimientos.

Pero, las retenciones y los ingresos a cuenta deberán ser satisfechos por la entidad donde se lleve a cabo la prestación de servicios, con independencia de si coincide con el hecho de que son los pagadores de los rendimientos del trabajo o no<sup>48</sup>.

## TERMINACIÓN DEL RÉGIMEN

Se comprenden en este apartado las formas posibles de finalizar la aplicación del régimen, y una vez concurra un escenario que termine esta aplicación, no existe la posibilidad de volver beneficiarse del mismo. La forma de finalización general es agotar el plazo para el que está dispuesto (seis periodos impositivos). Pero existen otras formas posibles de finalizar la aplicación del régimen, como pueden ser la renuncia, la exclusión o el final del desplazamiento originario que conformaba el motivo de llegada al territorio español<sup>49</sup>.

### **Renuncia**

A consecuencia de su carácter voluntario, el ejercicio de la opción no es obligatorio. El contribuyente puede renunciar por medio de comunicación a su oficina tributaria asignada por el domicilio fiscal a esta aplicación y tributar por el IRPF.<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> Artículo 76.2. a) del RIRPF

<sup>49</sup> DGT Consulta Vinculante V0803-15 de 13 de marzo de 2015.

<sup>50</sup> Artículo 117 del RIRPF

## **Exclusión**

Este escenario se da cuando se incumplen alguno de los requisitos indispensables durante aplicación del régimen, surtiendo efectos en el periodo impositivo en el que se produce este incumplimiento<sup>51</sup>

## **INAPLICACIÓN A LOS DEPORTISTAS**

Desde el año 2015, quedan excluidos los trabajadores con una relación laboral especial de deportistas profesionales. Se manifiesta el carácter injusto de la aplicación de un tipo impositivo fijo del 24% a aquellas rentas multimillonarias de los extranjeros deportistas desplazados a nuestro territorio.

Obteniendo la misma condición de residente que un contribuyente general que tributa por el IRPF, no existía justificación posible para que el beneficio fiscal subsistiera por encima del régimen general.

Pero la opción de derogar este régimen especial y desincentivar la inversión y a la atracción de personal cualificado a la economía española no es del todo adecuada. Por ello, el siguiente apartado contiene una posible alternativa en la que las ventajas fiscales de las que se puedan beneficiar estos extranjeros desplazados compensen los gastos en los que incurren por el motivo de realizar el propio desplazamiento.

## **PROPUESTAS DE REFORMAS AL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS DESDE EL DERECHO COMPARADO**

La siguiente comparación internacional sirve como fuente inspiradora de la propuesta expuesta para la reforma del régimen de impatriados.

### **El régimen de impatriados británico**

El régimen fiscal especial del cual se benefician los *not ordinarily resident* y

---

<sup>51</sup> Artículo 118 del RIRPF

*resident but not domiciled* es el concepto más similar al impatriado del ordenamiento jurídico español.

Este régimen puede ser aplicado por los residentes en el Reino Unido para un periodo impositivo que normalmente viven en otro Estado o su domicilio fiscal no se encuentra en el estado británico, sin mayores requisitos.

Es característica la ausencia de límites temporales, aunque puede quedar contrarrestada por la obligación de pago de 30.000 libras esterlinas anuales que recoge el legislador en la reforma del Finance Act del 2008 para aquellos individuos que hayan residido en el Estado durante siete de los 9 periodos impositivos precedentes sirviéndose de este régimen especial<sup>52</sup>.

Por otro lado, quienes se benefician de la aplicación de este régimen solo tributan en el Reino Unido por las rentas originadas en este Estado.

## **El régimen de impatriados portugués**

A pesar de ser uno de los últimos países en incorporar un sistema que contiene beneficios fiscales para trabajadores desplazados a su territorio, el régimen de residentes no habituales tiene el objetivo de fomentar la localización de la producción y la iniciativa empresarial.

Se consideran residentes no habituales a las que adquieran la residencia fiscal<sup>53</sup> y en cualquiera de los cinco años anteriores no hayan tenido esa condición. Una vez ya el individuo tiene la condición de residente habitual, se requiere que el contribuyente desarrolle una actividad laboral de gran valor añadido en términos científicos, artísticos o técnicos, para poder aplicarse el régimen.

El límite temporal se establece en 10 periodos impositivos consecutivos, y en caso de no agotar este plazo, se da la posibilidad de volver y recuperar la condición en el futuro hasta agotar el plazo.

---

<sup>52</sup> LAGERBERG, 2008 «Residence and domicile (remittance basis)», *British Tax Review*, nº 5, Thomson – Sweet & Maxwell. pg 486

<sup>53</sup> Los criterios para la determinación de la residencia fiscal en Portugal se encuentran en el artículo 16. 1 y 2 Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física Portugués (Código do Imposto sobre o Rendimiento das Pessoas Singulares –el de permanencia por más de 183 días, el de localización de intereses familiares, etc.–, haciéndose referencia expresa y especial en el artículo 16. 6 CIRS a tales efectos al artículo 16. 1 letra b) CIRS, en virtud del cual se considera residente a quien, a 31 de diciembre, no habiendo permanecido más de 183 días en Portugal, disponga en este Estado de una vivienda «en condiciones que permitan suponer que la intención de mantenerla y utilizarla como residencia habitual»

El contenido del régimen fiscal destaca por la tributación a un tipo de gravamen del 20% de los rendimientos del trabajo y actividades profesionales derivadas.

### **El régimen de impatriados neerlandés**

El denominado marco impositivo 30 por 100 ruling, es un sistema diseñado para los trabajadores desplazados a ese Estado que consta de una prohibición de residencia previa para la aplicación de 25 años.

Destaca el requisito de escasa cualificación o inexistente en el mercado laboral holandés, que debe acreditarse mediante el nivel formativo o la experiencia previa del trabajador desplazado contribuyente<sup>54</sup>.

El régimen tiene un límite temporal de 10 años de aplicación. En relación con el contenido, el sistema se apoya en la innegable realidad de los mayores gastos derivados del desplazamiento y la situación de impatriación. Así se produce la concesión de una exención del 30 por 100 de las retribuciones percibidas a cargo del empleador.

### **El régimen de impatriados francés**

Las personas que pueden beneficiarse de este régimen son los trabajadores y dirigentes contratados por una empresa no establecida en Francia y que son contratados para ocupar un puesto localizado en el Estado francés, y los trabajadores o dirigentes contratados en el extranjero para ocupar un lugar de trabajo en una empresa residente en Francia.

Únicamente se exige tener la condición de residente fiscal, ya no existe más requisitos subjetivos.

### **Propuesta de régimen de impatriados**

La existencia de los regímenes de impatriados son respuestas que los Estados dan de acuerdo con una intención común que es adaptar sus sistemas económicos a un contexto de creciente internacionalización, tratando así de hacer estos más atractivos a la inversión extranjera y al establecimiento de empresas en su territorio.

---

<sup>54</sup> VAN RUITEN, (2008) Employment in the Netherlands: Conditions of employment, tax and social security aspects, Loyens & Loeff series.

Pero es discutible que la finalidad de la aplicación de estos modelos fiscales sea efectivamente beneficiar el desplazamiento internacional de trabajadores altamente cualificados, y de forma indirecta su objetivo principal sea la localización de empresas en el territorio del Estado, a través de la proposición de beneficios y ventajas fiscales a los trabajadores que repercuten un menor gasto de personal para las empresas, haciendo a éstas más competitivas en el ámbito de la contratación internacional de trabajadores<sup>55</sup>

Por tanto, si los beneficios fiscales vinculados a la aplicación de estos regímenes tienden a compensar los mayores gastos que comporta para el trabajador el desplazamiento y la estancia en otro país, puede confirmarse que tales regímenes de impatriados funcionan efectivamente como incentivos para la contratación internacional de trabajadores. La razón de ser estos beneficios fiscales es neutralizar los deplorables inconvenientes económicos que conlleva el desplazamiento.

Debe realizarse una revisión de los siguientes criterios que rigen el actual régimen de impatriados español:

- Límites temporales
- El requisito de alta cualificación profesional o no, variando el grado de su exigencia.
- Determinación concreta de los beneficios fiscales más convenientes resaltando la finalidad del modelo la atracción de trabajadores extranjeros.

---

<sup>55</sup> SANZ CLAVIJO, A., *Propuesta para la reforma del régimen de impatriados español desde una visión de derecho comparado*. Crónica tributaria, núm. 148/2013.

## CAPÍTULO VI. DERECHOS DE IMAGEN DE LOS DEPORTISTAS

### INTRODUCCIÓN

No existe un consenso doctrinal sobre esta materia, que arroja todavía incertidumbre a la hora de gravar los rendimientos obtenidos por la cesión y explotación económica de la imagen de los deportistas, una cuestión problemática que se ha multiplicado con el paso del tiempo debido a la repercusión de los medios de comunicación y el desarrollo globalizado del mundo digital.

La regulación normativa de los derechos de imagen se recoge en la LIRPF, cuyo artículo 92 establece los requisitos indispensables a concurrir para incluir en la base imponible del contribuyente la cantidad determinada.

Por otro lado, el conflicto doctrinal principal sobre esta materia tributaria es la consideración que reciben dichos rendimientos, si bien, pueden ser considerados rendimientos del trabajo, rendimientos de actividades económicas o rendimientos de capital mobiliario.

En relación con el concepto de imagen, la vertiente que recoge la Constitución en el artículo 18.1 como derecho fundamental está vinculada a la moral y al honor, y la Ley Orgánica 1/1982 desarrolla este derecho de la personalidad inalienable, irrenunciable e imprescriptible<sup>56</sup> y disponiendo la protección frente a las intromisiones ilegítimas. En su artículo 7 se dispone el contenido positivo del titular a reproducir y publicar o ceder con los mismos fines, su imagen. Esta vertiente patrimonial que predica el Real Decreto 1006/1985<sup>57</sup> tiene un carácter patrimonial o comercial económico, y ha quedado respaldada por el Tribunal Constitucional<sup>58</sup> y la jurisprudencia de la Audiencia Nacional.<sup>59</sup>

De esta manera, esa concepción económico-patrimonial del derecho de imagen que suscita su explotación comercial lo convierte en objeto de imposición tributaria.

---

<sup>56</sup> Artículo 3 de la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen

<sup>57</sup> Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

<sup>58</sup> *Vid.* SSTC 231/1988, de 2 de diciembre; 81/2001, de 26 de marzo.

<sup>59</sup> SAN de 13 de junio de 2002, rec. Núm. 115/2000: <<cabe la celebración de negocios jurídicos sobre la disposición de aspectos materiales de derechos fundamentales, como el derecho de imagen>>.

## TITULARIDAD

El derecho a la imagen puede ser ejercitado por el propio titular con plena libertad, y en ocasiones justificadas y limitadas, por terceros. Pero dicho ejercicio, no conforma la transmisión de la titularidad, sino una cesión o autorización para la generación de rendimientos. Estos supuestos se pueden resumir de la siguiente forma:

- Cuando media el consentimiento expreso del titular para su explotación por un tercero.
- Cuando esté permitido por ley y se justifique un interés público concreto, destacando el artículo 8 de la Ley Orgánica 1/1982 que recoge estas situaciones<sup>60</sup>.
- Mediante los actos propios del titular

## ÁMBITO DE APLICACIÓN

Los tres grupos de sujetos pasivos a los que afecta el régimen tributario de cesión del derecho de imagen son tres:

- Deportistas residentes en territorio español
- Deportistas no residentes con domicilio fiscal en un paraíso fiscal
- Deportistas residentes en un Estado miembro de la Unión Europea no que sea España y que perciban la mayoría de su renta en España, tributando por el IRPF.

## CALIFICACIÓN TRIBUTARIA

Cuando se da el hecho imponible y el contribuyente percibe las rentas generadas por la cesión de su imagen explotada comercialmente, surge la problemática de calificación tributaria de estos rendimientos.

---

<sup>60</sup> Artículo 8 *Id*: Actuaciones autorizadas o acordadas por la Autoridad competente de acuerdo con la ley; b) Cuando predomine un interés histórico, científico o cultural relevante. c) Su captación, reproducción o publicación por cualquier medio cuando se trate de personas que ejerzan un cargo público o una profesión de notoriedad o proyección pública y la imagen se capte durante un acto público o en lugares abiertos al público. d) La utilización de la caricatura de dichas personas, de acuerdo con el uso social. e) La información gráfica sobre un suceso o acontecimiento público cuando la imagen de una persona determinada aparezca como meramente accesoria.

## **Rendimientos del capital mobiliario**

La LIRPF califica expresamente como tales los rendimientos generados por la cesión del derecho de imagen y percibidos directamente por el titular de estos derechos con la única excepción de que esta utilización comercial no tenga lugar en el ámbito de desarrollo de las actividades económicas<sup>61</sup>.

Esta tipificación expresa de las rentas generaba incertidumbre sobre si era la única posible calificación para estos rendimientos. Para FALCÓN y TELLA, es una norma declarativa que reconoce la naturaleza tributaria de las rentas derivadas de la explotación de los derechos de imagen, sin excluir las demás calificaciones posibles<sup>62</sup>

Así, es necesario recordar el contenido del artículo 21 LIRPF, que considera el concepto de rendimiento de capital los provenientes de elementos patrimoniales cuya titularidad es del contribuyente (y no se realicen en el ámbito de las actividades económicas). Por tanto, la cesión del derecho de imagen a un tercero y no por cuenta propia, es el supuesto que cabría por esta vía. Debe atenderse a la posible relación de dependencia laboral, ya que si el contrato contiene dicha explotación se puede confundir con los rendimientos del trabajo. Las circunstancias y fines que rodean la cesión de la imagen a un tercero no pueden estar enmarcadas en una relación laboral.

## **Rendimientos de actividades económicas**

De acuerdo con el 27 LIRPF, la actuación del deportista por cuenta propia llevando a cabo la gestión de recursos materiales y humanos para obtener rendimientos se calificaría como actividad económica.

Es usual el caso de los deportistas individuales, pero no solo se debe limitar esta calificación al hecho de si la actividad deportiva por cuenta ajena o propia, sino el entorno en el que se produce la explotación de los derechos de imagen, siendo una mera cesión o una efectiva ordenación de recursos con una ausencia de vinculación con una relación laboral de por medio.

No debe intervenir un tercero, sino una colaboración con una empresa con la que no tiene una relación laboral, para explotar su propia imagen por su cuenta y riesgo, y

---

<sup>61</sup> Artículo 25.4 d) LIRPF

<sup>62</sup> FALCÓN, TELLA, El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas, Civitas, Revista de Derecho Deportivo, 9, 1998, pág. 8.

generar una renta.

Si el deportista celebra un contrato de prestación de servicios para competir en un evento deportivo, en el que cede la explotación de la imagen derivada de esta participación, la retribución será considerada como actividad económica. O mediante la firma de un contrato de arrendamiento de servicios para la colaboración en un anuncio de publicidad de un producto con la empresa, explotando su propia imagen, sería otro ejemplo.

### **Rendimientos del trabajo**

Si bien no son mencionados estos rendimientos en la LIRPF, en la práctica ocurre con frecuencia que la relación laboral entre deportista y entidad deportiva contenga como parte la cesión de los derechos de imagen.

La expresión que utiliza el artículo 17 LIRPF comprende todas las contraprestaciones que deriven del trabajo personal o de una relación laboral. Algunos autores consideran la necesidad de concurrencia de ciertos requisitos para que se pueda atribuir la condición de rendimientos del trabajo a estas rentas:

- Inequívoca relación del uso de la imagen con el desempeño laboral del deportista.
- Las rentas no pueden provenir de una explotación de un tercero ajeno a la relación laboral existente.

Únicamente se expone esta calificación en el ámbito de la participación y desempeño de su trabajo como deportista y no para otras actividades de promoción o subsidiarias de la Entidad Deportiva o Club, siempre y cuando esta cesión esté contenida en el contrato laboral entre las partes.

### **INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES**

Desde principios de los años noventa, se desarrolló una práctica común en el ámbito del fútbol debido al aumento de los ingresos generados por el deporte. Surgieron los denominados supuestos de planificación fiscal, en los que los contratos que los jugadores firmaban con los clubes o entidades deportivas se dividían en dos: en contrato meramente laboral y la parte coincidente con la de los derechos de explotación de la

imagen de los deportistas. De esta manera, se producía un movimiento de los derechos de imagen trasladados a una sociedad controlada por el futbolista o de su propia, con la obligación de adquisición de esos derechos por parte del Club o Entidad Deportiva con la que tenía la relación laboral dependiente.

Como es lógico, se procuraba que la sociedad vehículo de los derechos de imagen se situara en un paraíso fiscal con el objetivo de evadir completamente o de forma parcial la tributación.

De esta manera, el objetivo de esta práctica es la evasión de la progresividad del IRPF que afecta de manera clara a las rentas aglomeradas durante la vida activa de los deportistas.

Ante esta situación de simulación de cesión de los derechos de imagen, el legislador diseña el régimen de imputación de rentas.

## RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN DE RENTAS

Este régimen de explotación de los derechos de imagen es singular por la presencia de una segunda entidad cesionaria de los derechos que no tiene vinculación laboral con el titular-deportista.

El artículo 92.1 a) LIRPF recoge las disposiciones que regulan este régimen.

La razón de ser de este modelo es que el deportista titular de los derechos de imagen concentraba en esta sociedad interpuesta los rendimientos generados por la explotación de los derechos. De esta forma, el deportista evita que estas rentas queden gravadas de manera directa en la base imponible del IRPF, deslocalizando las rentas y difiriendo el gravamen en el tiempo.

Para contrarrestar dicha práctica, la norma obliga al deportista a incluir en su base imponible del IRPF anual las prestaciones que provienen de esta sociedad interpuesta.

De acuerdo con el artículo 92 LIRPF, los requisitos de aplicación<sup>63</sup> del modelo son:

- a) La cesión efectiva de los derechos de imagen del contribuyente residente en

---

<sup>63</sup> Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). Op. Cit. Pág. 411- 412.

España a otra entidad o persona física.

- b) Debe existir una relación de dependencia laboral entre el deportista y una entidad deportiva o Club.
- c) La entidad vinculada al deportista por una relación laboral tiene que haber adquirido la cesión de los derechos de imagen.
- d) Los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por el contribuyente sean inferiores al 85% de la suma de estos rendimientos más la contraprestación de la sociedad laboralmente vinculada.

En primer lugar, se puede observar que solo es necesaria la condición de residente en España en el contribuyente, el deportista. Las otras dos entidades (o personas físicas) cesionarias no tienen por qué ser residentes. Este hecho puede provocar la imputación de las rentas del contribuyente por dos vías: este modelo del artículo 92 LIRPF y el régimen de transparencia internacional del artículo 91.

La cesión de los derechos de imagen no se hace directamente entre el deportista y la sociedad que va a explotarlos (y que se encuentra vinculada con el titular por una relación laboral contractual). Se producen dos cesiones o consentimientos en cadena, construyendo una relación triangular, donde la primera sociedad cesionaria no tiene ningún vínculo con el titular de los derechos.

Los pagos percibidos por el deportista deben provenir de la sociedad cesionaria que mantiene un vínculo laboral con el deportista.

En relación con los términos del cálculo de la base imponible que vienen previstos en el apartado tres del mismo artículo, el deportista debe incluir en la base imponible general la cantidad determinada de la renta percibida. Esta cantidad solo se puede ver modificada por el añadido de los ingresos a cuenta del 19% (artículo 101.10 LIRPF) y la disminución de lo que ya haya percibido anteriormente.

En cuanto al período impositivo en el que debe realizarse la imputación de las rentas, el criterio que lo determina es el momento en el que la segunda sociedad cesionaria efectúa el pago acordado al titular de los derechos de imagen.

## CONCLUSIONES

El supuesto tributario de los deportistas profesionales y artistas requiere características especiales sobre el régimen fiscal general, y adaptaciones fiscales internacionales para seguir el ritmo de crecimiento económico global que genera las distintas rentas de estos sujetos. La temporalidad especial de la relación laboral de los deportistas y su carácter internacional son dos aspectos fundamentales en el tratamiento fiscal de este supuesto.

En particular, los deportistas profesionales con la condición de residentes fiscales en España quedan sujetos a la normativa del IRPF, en todas las diferentes rentas que generen durante los períodos impositivos, siendo así la renta mundial. En el caso de los deportistas no residentes, a los que se les aplica el IRNR, verán gravadas las rentas que generen en territorio español, aunque debe tenerse en cuenta la existencia de los posibles CDIs que haya suscrito España. Además, el régimen especial de impatriados fomenta y promueve la llegada de otros deportistas extranjeros a España.

El crucial concepto de residencia fiscal juega un papel relevante como criterio esencial para la aplicación del IRPF y el régimen de impatriados, como es conocido coloquialmente, que ha dejado de estar en vigor y el Estado ha perdido el atractivo fiscal que propiciaba.

En relación con este concepto de residencia fiscal, el sistema tributario se ha reforzado jurídicamente para evitar los traslados de los contribuyentes a paraísos fiscales con el único fin de encontrar un tratamiento más favorable fiscalmente.

Los derechos de imagen de los deportistas son una relevante fuente de ingresos derivados de su explotación, propia o mediante su cesión. La práctica de utilización de sociedades extranjeras con el objetivo de simular su cesión es un fraude fiscal perseguido por el método de imputación de rentas.

Por último, los límites de esta investigación han dejado aspectos relevantes de exposición como la responsabilidad penal derivada del fraude fiscal o el papel de tributos indirectos como el IVA. Los tiempos que están por venir pueden generar riesgos y oportunidades a las que se deberá adecuar el sistema tributario de nuestro ordenamiento como ha hecho hasta ahora, pero si hay cosas ciertas en la vida, el pago de impuestos es una de ellas.

## **BIBLIOGRAFÍA**

### **LEGISLACIÓN**

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.

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

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.

Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

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.

Ley 45/1999, de 29 de noviembre, sobre el desplazamiento de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional.

Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral.

Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Real Decreto 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 Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, y el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.o, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la ley 31/1990, de 27 de diciembre,

de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de declaración 210, 215, 212, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, así como el modelo de declaración 214, declaración simplificada de no residentes de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre la Renta de no Residentes; se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por internet de dichas declaraciones y otras normas referentes a la tributación de no residentes.

#### JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 10594/2008

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña Cataluña de 13/09/2013

Sentencia del Tribunal Constitucional 231/1988, de 2 de diciembre; 81/2001, de 26 de marzo

Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de junio de 2002, rec. Núm. 115/2000

#### RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

Resolución Tribunal Económico Administrativo Central, de 9 abril 1997.

DGT Consulta Vinculante V0275-14 de 5 de febrero de 2014,

DGT Consulta Vinculante V0803-15 de 13 de marzo de 2015.