



**COMILLAS**  
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**ASPECTOS CONTROVERTIDOS SOBRE LA  
TRIBUTACIÓN DE LOS DEPORTISTAS  
PROFESIONALES.**

Autor: Pablo Latorre Pérez

5º E-3 B

Derecho Fiscal

Tutor: Francisco Javier Alonso Madrigal

Madrid

Abril 2020

## **RESUMEN:**

La industria del deporte y el entretenimiento ha experimentado un crecimiento exponencial en los últimos años. A causa de este gran crecimiento y presencia internacional, el Derecho moderno ha reconocido las especialidades del tratamiento de la figura del deportista profesional, sujeto de derecho que se caracteriza por la peculiaridad de su actividad profesional, la cual quedará regulada por las diferentes ramas del Ordenamiento Jurídico Español.

En este sentido, en lo referente al Derecho Fiscal, los deportistas profesionales son considerados como contribuyentes del régimen fiscal español y, por tanto, tributarán por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR), o en caso de que su actividad se instrumente a través de sociedades mercantiles, por el Impuesto sobre Sociedades (IS).

Sin embargo, debido a la peculiaridad de dicha actividad profesional, han surgido numerosas controversias en la interpretación y aplicación de la normativa fiscal sobre estos sujetos de derecho. En concreto, este análisis se centrará en el estudio de tres aspectos controvertidos: el concepto de residencia fiscal, la consideración fiscal de los pagos a los agentes de jugadores y la problemática de la cesión de los derechos de imagen y sus correspondientes rendimientos.

**Palabras clave:** Derecho fiscal, deportista profesional, residencia, derechos de imagen, agentes, impuestos, rendimientos, impatriados, aspectos controvertidos, actividad profesional.

## **ABSTRACT:**

The sports and entertainment industry has experienced an exponential growth in recent years. Because of this great growth and international presence, modern law has recognized the specialties of the treatment of the professional sportsman. This subject of law that is characterized by the peculiarity of his professional activity, which will be regulated by the different branches of the Spanish legal system.

With regard to Tax Law, professional sportsmen are considered to be taxpayers of the Spanish tax system and, therefore, will be subject to Personal Income Tax (IRPF), Non-Resident Income Tax (IRNR), or in the event that their activity is carried out through commercial companies, Corporate Income Tax (IS).

However, due to the peculiarity of such professional activity, numerous controversies have arisen in the interpretation and application of the tax regulations on these subjects of law. Specifically, this analysis will focus on the study of three controversial aspects: the concept of tax residence, the tax treatment of payments to players' agents and the problem of the assignment of image rights and their corresponding income.

**Key words:** Tax law, professional sportsman, residence, image rights, agents, taxes, income, impatriates, controversial aspects, professional activity.

## ÍNDICE.

1. Introducción.
2. Régimen Fiscal de los Deportistas en España.
  - 2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
    - 2.1.1. Rendimiento del Trabajo.
    - 2.1.2. Rendimiento de las Actividades Económicas.
    - 2.1.3. Rendimiento del Capital Mobiliario.
    - 2.1.4. Ganancias y Pérdidas Patrimoniales.
  - 2.2. Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.
    - 2.2.1. Residencia en país que no tiene convenio de doble imposición internacional.
    - 2.2.2. Residencia en país que sí tiene convenio de doble imposición internacional.
    - 2.2.3. Residencia en estado miembro de la Unión Europea.
3. Principales aspectos controvertidos.
  - 3.1. Concepto de residencia fiscal.
    - 3.1.1. Introducción.
    - 3.1.2. Planteamiento de la cuestión.

3.1.3. Aspectos controvertidos en relación con el concepto de residencia fiscal.

3.1.4. Regulación del régimen de impatriados en otras jurisdicciones de nuestro entorno.

3.2. La Consideración Fiscal de los Pagos a los Agentes de Jugadores.

3.2.1. Introducción.

3.2.2. Análisis de la posición del TEAC.

3.2.3. Análisis de la posición de la Audiencia Nacional.

3.2.4. Síntesis de la cuestión.

3.3. La problemática de la cesión de los derechos de imagen y los rendimientos.

3.3.1. Introducción.

3.3.2. Planteamiento de la cuestión.

3.3.3. Aspectos controvertidos.

4. Conclusiones.

5. Bibliografía.

## 1. INTRODUCCIÓN.

La figura del deportista de élite como sujeto de derecho se ve vinculada al mismo por diferentes relaciones jurídicas, entre las cuales destaca la relación laboral que mantienen aquellos deportistas con sus respectivas entidades deportivas empleadoras y que por tanto desempeñan su labor o trabajo en régimen de dependencia con dicha entidad.

En este sentido y con carácter general, los deportistas de élite, deben ser considerados como sujetos pasivos a título de contribuyentes del régimen fiscal español, tributando así por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR), o en caso de que intercedan en su actuación sociedades mercantiles, por el Impuesto sobre Sociedades (IS).

Sin perjuicio de que estos aspectos queden analizados en detalle más adelante, debemos distinguir, la calificación de las distintas fuentes de renta obtenidas por los deportistas. Por un lado, aquellos deportistas que se encuentren en régimen laboral, bajo una relación de dependencia con respecto a su club o entidad deportiva empleadora, cuyas rentas percibidas por el desempeño de su actividad profesional y prestación de servicios se clasificarán como rendimientos del trabajo; por otro lado, aquellas rentas que hayan sido percibidas por otras actividades que no derivan directamente de su actividad profesional, entre las que podemos destacar la explotación de los derechos de imagen, tendrán calificación de rendimientos de actividades económicas o de capital mobiliario. Y, finalmente, el colectivo de deportistas profesionales, cuyo desempeño de su actividad profesional suponga la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos y, por tanto, la calificación de la misma como rendimiento de las actividades económicas.<sup>1</sup>

Encuadrado en una primera aproximación al deportista profesional dentro del régimen fiscal español, es oportuno matizar que nos encontramos ante un colectivo que, por la naturaleza de su vida profesional, especialmente corta y, una parte significativa del mismo, con unas rentas muy elevadas, el legislador fiscal español ha creído conveniente

---

<sup>1</sup>Delgado García, A.M., Oliver Cuello, R. Quintana Ferrer, E. y Urquizu Cavallé, A., Fiscalidad del Deporte, Bosch fiscalidad, 2008, pp.177-260

regular el tratamiento de alguna de sus actividades, aspecto que se tratará de reflejar y analizar pormenorizadamente a través de este trabajo.

El objeto de este trabajo se centrará en el estudio de los aspectos controvertidos que puede entrañar la regulación fiscal de los deportistas de élite. Por ello, en primer lugar, trataremos de explicar los dos pilares sobre los que se asienta el objeto de estudio, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR), núcleo fundamental sobre el que se asienta la regulación tributaria en España aplicable a las personas físicas y dónde se originan la mayor parte de los aspectos controvertidos que analizaremos posteriormente.

Como consecuencia del crecimiento exponencial experimentado en el mundo del deporte en los últimos años, la práctica del mismo por parte de los deportistas de élite ha supuesto su afectación a una serie de tributos distintos, debiendo diferenciar entre aquellos regulados a nivel estatal (IRPF, IRNR y IS) y aquellos que sean competencia de las Comunidades Autónomas (el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales). Sin embargo, debido a la menor problemática jurídica y a la inexistencia de cuestiones específicas, este trabajo no se detendrá en la tributación cedida a las CCAA.

## **2. RÉGIMEN FISCAL DE LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES EN ESPAÑA.**

### **2.1. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.**

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se trata de un impuesto de carácter directo, personal y progresivo. Resulta de especial interés, en la aplicación del mismo a los deportistas profesionales, su carácter progresivo ya que se verán especialmente perjudicados debido a la naturaleza de su vida profesional. La breve duración de la vida activa de la generalidad de los deportistas, en comparación con el periodo habitual de vida laboral de trabajadores y profesionales, produce una concentración de sus ingresos en un reducido número de años. Y, por tanto, debido al carácter progresivo del impuesto, sus rentas se verán gravadas por unos tipos marginales mayores.

Asimismo, también se debe destacar el carácter personal de dicho impuesto, ya que los contribuyentes tributarán por su renta íntegra o mundial, independientemente de si ésta ha sido percibida en territorio español o no.

#### **2.1.1. RENDIMIENTO DEL TRABAJO.**

Según queda definido en el artículo 17 de la LIRPF, se deberán considerar como rendimientos íntegros del trabajo “todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas” incluyendo en este mismo artículo una enumeración enunciativa de las diferentes contraprestaciones que deberán ser consideradas como tal, y entre las que merece destacar por la aplicación a este colectivo las siguientes:

- Los sueldos y salarios. (artículo 17.1.a) LIRPF)
- Las remuneraciones en concepto de gastos de representación. (artículo 17.1.c) LIRPF)

- Las dietas y gastos de viaje. (artículo 17.1.d) LIRPF)

Una vez citado dicho artículo y centrándonos en el análisis concreto del colectivo de los deportistas profesionales, cabe concluir que se considerará como rendimientos de trabajo todas aquellas retribuciones percibidas por el deportista profesional por parte de una entidad deportiva a la cual se ve vinculado por un contrato laboral y a la que presta sus servicios en régimen de dependencia.

Asimismo, refiriéndonos a la regulación de colectivos más concretos, es preciso mencionar el Convenio Colectivo de Fútbol Profesional, en el que se regulan las relaciones laborales entre futbolistas y sus correspondientes clubes o entidades deportivas. En su artículo 19<sup>2</sup> se establece que las retribuciones que reciban las futbolistas profesionales tendrán presunción a todos los efectos de salario, salvo que la legislación vigente diga lo contrario. Y en su artículo 20 enumera una serie de prestaciones que se deberán considerar como componentes del salario que la entidad deportiva provee al deportista de élite “Prima de Contratación o Fichaje, Prima de Partido, Sueldo Mensual, Pagas Extraordinarias, Plus de Antigüedad y Derechos de Explotación de Imagen en su caso”<sup>3</sup>. Ambos preceptos esclarecen el concepto de retribución salarial en las relaciones laborales de los deportistas profesionales.

Respecto a aquellas retribuciones que tengan carácter dinerario, se computarán por el importe total de la contraprestación pactada y no tendrán mayor particularidad que la establecida en la propia LIRPF, donde se aclara en el artículo 14 que los rendimientos del trabajo seguirán el criterio de exigibilidad, es decir, que tales rendimientos se consideren obtenidos en el periodo que resulten jurídicamente exigibles, prescindiendo del momento de su efectiva percepción. En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que, como establece el artículo 14.2.b), “Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno”.

---

<sup>2</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.

<sup>3</sup> Artículo 20, 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.

Una mención especial merece las contraprestaciones realizadas por parte de la entidad deportiva empleadora como consecuencia de la cesión de los derechos de imagen del deportista profesional. Así, el artículo 17 de la LIRPF estipula que serán rendimientos de trabajo aquellos que “deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.”.

A su vez, conviene tener en cuenta que, en el caso de la relación laboral especial del deportista profesional, la imagen es algo esencial dentro de dicho contrato ya que será una de las fuentes principales de ingresos de la entidad empleadora y el desempeño de la actividad profesional se encuentra estrechamente unida con la imagen del deportista. En este sentido, y en consonancia con lo expuesto, el RD 1006/1985, no supone ningún tipo de obstáculo ya que establece en su artículo 7.3 que “En lo relativo a la participación en los beneficios que se deriven de la explotación comercial de la imagen de los deportistas se estará a lo que en su caso pudiera determinarse por convenio colectivo o pacto individual”.

Sin embargo, encontramos un cierto debate doctrinal respecto a este tema, ya que ciertos autores<sup>4</sup> consideran completamente incompatible la concepción de la cesión de los derechos de imagen como rendimientos del trabajo, al ser calificados por el artículo 25.4.d) de la LIRPF como rendimientos de capital mobiliario. Pese a ello, gran parte de la doctrina<sup>5</sup> aclara que la explotación de los derechos de imagen deberá ser considerada

---

<sup>4</sup> Rodríguez Santos, F.J., «Los derechos de imagen en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Crónica Tributaria*, n. 89, 1999, pág. 103; Menéndez Moreno, A., «Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en Autores Varios, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 633; Jiménez Compaired, I., *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, España, 2001, págs. 74, 75 y 77; Plaza de diego, M.A., *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, págs. 161-162.

<sup>5</sup> Plaza y Jabat, S., “El derecho a la imagen. Su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario”, *Crónica Tributaria*, n. 81, 1997, pág. 95; Carmona Fernández, N., “Derechos de imagen y transparencia fiscal”, *Tribuna Fiscal*, n. 79, 1997, pág. 60; Falcón y Tella, R., “El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas”, *Civitas, Revista Española de Derecho Deportivo*, nº 9, 1998, pág. 8; Cazorla Prieto, L.M. y Corcuera Torres, A., *Los impuestos del Deporte*, Aranzadi, España, 1999, pág. 236; Menéndez Moreno, A., “Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *op. cit.*, pág. 634; Cordero Saavedra, L., *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 251, y, del mismo autor, «Las rentas por cesión de

como rendimiento del trabajo cuando dicha explotación este completamente relacionada con el desempeño de su actividad profesional, como es el caso de los deportistas de élite, quienes desarrollan su actividad ante el público y por consiguiente su imagen se ve expuesta al mismo. Además, matizan que dicho rendimiento de trabajo no será en ningún caso incompatible con los rendimientos de capital mobiliario, sino complementarios, ya que serán calificados como tal todos aquellos rendimientos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen de manera diferenciada e independiente a su relación laboral.<sup>6</sup> Adicionalmente, a la hora de hablar de rendimientos de trabajo, una parte relevante de los mismos está constituida por los salarios en especie, entre los que podemos destacar la cesión de uso viviendas y vehículos y la concesión de seguros médicos que las entidades deportivas o clubes aportan a sus trabajadores o deportistas como parte de su contrato laboral.

Como componentes de dicho salario, y según aclara el artículo 17 de la LIRPF “todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie”, deberán tributar por el IRPF y lo harán en base a dos normas generales:

- Según el artículo 43 de la LIRPF, establece como norma general que se valorarán por su valor normal de mercado, con las siguientes especialidades:
  - o Cuando se trate de la utilización de vivienda propiedad de la entidad pagadora, se valorará la retribución en especie en el 10% de su valor catastral o, en el caso de que los inmuebles estén localizados en municipios en que los valores catastrales hayan sido revisados o modificados, el 5% de su valor catastral. Si en la fecha de devengo del impuesto no existiese valor catastral o no hubiese sido notificado al contribuyente, se aplicará el 5% sobre el 50% del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición del inmueble.

---

derechos de imagen. Calificación en el derecho interno y en los convenios para evitar la doble imposición», Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, nº 264, 2002, pág. 42

<sup>6</sup> Delgado García, A.M., Oliver Cuello, R. Quintana Ferrer, E. y Urquizu Cavallé, A., Fiscalidad del Deporte, Bosch fiscalidad, 2008, pp.198-201.

- A su vez, cuando se trate de la utilización o entrega de vehículo: cuando se trate de vehículo, la retribución en especie se valorará por el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación. Cuando se ceda el uso del vehículo al trabajador, la valoración consistirá en el 20% anual del coste a que se refiere el supuesto anterior.
  - Por último, cabe matizar que, la concesión de seguros médicos por parte del empleador seguirá la regla general.<sup>7</sup>
- El contribuyente se verá obligado a declarar como rendimiento del trabajo todas aquellas retribuciones en especie que reciba, teniendo en cuenta no solo las normas de valoración anteriormente expuesta sino también su correspondiente ingreso a cuenta.

Aparte de los diferentes rendimientos del trabajo enumerados en el artículo 17 de la LIRPF, también debemos destacar las prestaciones que el deportista tiene derecho a percibir derivados de la extinción de su contrato, las cuales han sido objeto de gran controversia jurisprudencial. Esta controversia nace de la exención recogida en el artículo 7 e) de la LIRPF, donde se recoge que estarán exentas “Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.”.

Una primera controversia ha surgido respecto a la cuantía y condiciones sobre la que había de calcularse la indemnización, fallándose por diversos órganos jurisdiccionales que deben tenerse en cuenta la prima de fichaje y mejora del contrato<sup>8</sup>. Respecto a las condiciones para su cálculo, se declara que cuando la indemnización no se haya pactado, ésta deberá determinarse por el juez “atendiendo a diversas circunstancias como la mejora de las retribuciones pactadas, la edad del jugador y la privación de expectativas”.<sup>9</sup>

---

<sup>7</sup> Vid. Artículo 43, Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>8</sup> Sentencia del Tribunal superior de Justicia de Navarra de 26 de mayo de 1997.

<sup>9</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 7 de junio de 1994.

Sin embargo, la mayor polémica en este tema ha surgido en relación con si existe una cuantía máxima o mínima de las indemnizaciones a satisfacer a un deportista y en consecuencia, puede haber parte de esta cantidad percibida considerada como exenta de tributación.

En este sentido, la Audiencia Nacional<sup>10</sup>, siguiendo el criterio de la Dirección General de Tributos<sup>11</sup>, venía estableciendo que “las percepciones recibidas por cese o despido del deportista deberán tributar por completo en el IRPF”. Sin embargo, el Tribunal Supremo corrigió esta interpretación “una interpretación literal del art.15.1 del RD 1006/1985 conduce a entender que la imposición del mínimo de dos mensualidades de retribución se efectúa de manera indiscriminada respecto a ambos casos de fijación de la indemnización, la contractual y la judicial, al no distinguir entre uno y otro, ya que solo establece que, a falta de pacto, el juez será quien fije la indemnización, no que sea este último caso cuando se aplique el mínimo de dos mensualidades, ya que gramaticalmente lo que se expresa entre comas, tiene un mero valor explicativo de lo que procede”<sup>12</sup>.

Por último, es preciso mencionar aquellas rentas que pese a ser percibidas por los deportistas están exentas de tributación bajo el régimen general del IRPF según lo establecido en el artículo 7 de la misma ley. Entre éstas destacan, aparte de la indemnización por despido o cese del deportista ya comentada, las ayudas a deportistas de alto nivel<sup>13</sup>, según lo establecido en el artículo en el artículo 7. m) de la LIRPF.

Para el cómputo del rendimiento íntegro del trabajo, el deportista profesional podrá deducirse el importe de determinados gastos previstos en la normativa, que minorarán directamente a los rendimientos brutos previamente analizados. Se considerarán como deducibles para el deportista, en base a lo establecido por el artículo 19.2 de la LIRPF, las cotizaciones de la Seguridad Social, las cuotas satisfechas a sindicatos, los gastos de

---

<sup>10</sup> Sentencia de la sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional - Sección 2ª de 26/4/2007 (RJ 2007\142213).

<sup>11</sup> Contestación de la Dirección General de Tributos, n. 2105/00, de fecha 21/11/00.

<sup>12</sup> Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2011 (RJ Aranzadi 2011-919), de 18 de noviembre de 2009 (RJ Aranzadi 2010-261) y de 19 de julio de 2010 (RJ Aranzadi 2010-3769).

<sup>13</sup> Vid. Artículo 7. m), Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, “Las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o con el Comité Olímpico Español, en las condiciones que se determinen reglamentariamente”

defensa jurídica de los litigios que deriven de la relación laboral mantenida con el club o entidad empleadora con límite máximo de 300 euros anuales y en concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales.

### **2.1.2. RENDIMIENTO DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS.**

En base a lo establecido en el artículo 27 de la LIRPF, se entenderán por rendimientos de actividades económicas del colectivo de deportistas profesionales “aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”

Por tanto, debemos incluir dentro de esta definición dos grupos claros. Por un lado, los deportistas que obtienen sus rendimientos económicos por el desempeño de su actividad profesional por cuenta propia. Y, por otro, aquellos deportistas que, estando vinculados a una entidad deportiva o club con la que mantienen una relación laboral y prestan sus servicios, obtienen rendimientos de actividad económica mediante la prestación independiente de sus servicios a otras sociedades, como puede ser el caso de la participación individual en otras competiciones deportivas, premios individuales por la participación en las mismas o la explotación de sus derechos de imagen por cuenta propia.<sup>14</sup>

Respecto a la explotación de derechos de imagen, es preciso aclarar que, serán considerados como rendimientos de las actividades económicas, cuando los deportistas profesionales actúen como empresarios individuales y, por tanto, ordenen por cuenta propia los recursos humanos y materiales para llevar a cabo dicha explotación. Por ello, se deberá considerar como rendimiento de las actividades económicas toda aquella explotación de imagen, que tenga como origen la actuación individual y por cuenta propia del deportista en la que ceda de manera directa y sin intermediarios el derecho de

---

<sup>14</sup> Delgado García, A.M., Oliver Cuello, R. Quintana Ferrer, E. y Urquizu Cavallé, A., *Fiscalidad del Deporte*, Bosch fiscalidad, 2008, p. 179.

explotación de su propia imagen a otra persona o entidad<sup>15</sup>. En este sentido, el artículo 25.4 d) de la LIRPF donde se estipula que serán rendimientos de capital mobiliario “Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”.

Para la determinación del rendimiento de la actividad económica la LIRPF dispone con carácter general de tres regímenes: la norma de estimación directa normal, la norma de estimación directa simplificada y la norma de estimación objetiva, aclarando que la última de estas normas no será de aplicación para el colectivo de los deportistas profesionales.

Asimismo, cabe resaltar que, según lo establecido en el artículo 28 de la LIRPF, “el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades”. A pesar de remisión general a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, hay que tener en cuenta que el artículo 30.2 de la LIRPF, recoge los supuestos especiales, que hacen referencia a los casos de gastos no deducibles, entre los que cabe destacar la no deducibilidad del gasto por aportaciones a mutualidades de previsión social. Igualmente, en relación con las constantes lesiones que sufren los deportistas profesionales, merece la pena destacar que el punto 5º del referido artículo 30.2<sup>16</sup> establece que tendrá la consideración de gasto deducible las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de 25 años que convivan con él, siendo el límite máximo de deducción de 500€, por cada una de las personas señaladas anteriormente.

Por último, dado que la determinación del rendimiento neto de actividades económicas se realizará de acuerdo a las normas generales del IS, habrá que considerar como gastos deducibles, todos aquellos indispensables para el desempeño de dicha actividad, es decir, tributos y recargos, costes de personal, cotizaciones de la Seguridad Social, adquisiciones de bienes y servicios a terceros, alquileres, etc.

---

<sup>15</sup> Méndez Moreno, A., “Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas”, Estudios sobre la renta de las personas físicas, 2000, pp. 637-638.

<sup>16</sup> Vid. Artículo 30.2.5º), Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (modificado en su redacción por Ley 48/2015 de 29 de octubre).

### 2.1.3. RENDIMIENTO DE CAPITAL MOBILIARIO.

Se definen como rendimientos del capital mobiliario “cualquier contraprestación, ventaja o utilidad, con independencia de su denominación o naturaleza, dineraria o en especie, derivada de la titularidad de bienes y derechos de naturaleza mobiliaria que no se encuentran afectos al ejercicio de actividades económicas de su titular”.<sup>17</sup>

A la hora de analizar el régimen fiscal de los deportistas profesionales, debemos centrarnos en aquellos que resulten de mayor interés para el deportista. Por ello, es conveniente detenerse en el precepto establecido por el 25.4.d) de la LIRPF que estipula que deberán ser considerados como rendimientos de capital mobiliario “(...) los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”.

En base a lo establecido, cabe resaltar que, no toda explotación de derechos de imagen deberá ser considerada como rendimiento de capital mobiliario. Como ya se ha explicado en los apartados anteriores, cuando la explotación de los derechos de imagen se realice mediante la cesión de los mismos a su entidad deportiva o club con la que mantiene una relación laboral, deberá ser considerado como rendimientos del trabajo. Adicionalmente, como el propio precepto del artículo 25.4.d) indica, deberán ser considerados como rendimientos de actividades económicas todos aquellos casos en los que el deportista, por cuenta propia, ceda la explotación de sus derechos de imagen a un tercero para la participación individual en un determinado evento o competición deportiva.<sup>18</sup>

Por ello, podemos concluir que, la explotación de derechos de imagen dará lugar a rendimientos de capital mobiliario siempre y cuando el titular del derecho de imagen no lleve a cabo su explotación mediante la ordenación por cuenta propia de los recursos materiales y humanos, o ceda dicho derecho a su entidad empleadora en el marco de una relación laboral, sino que dicha explotación de los derechos de imagen sea llevada a cabo

---

<sup>17</sup> Florián García, B., Curso de Derecho Tributario: Parte Especial, Tecnos, 2019 (13ªed.), p. 210.

<sup>18</sup> Vaquera García, A., “Aspectos actuales de la fiscalidad de la renta de los futbolistas profesionales”, Nueva Fiscalidad, n.3, 2018, pp.131-134.

Cazorla Prieto, L.M. y Corcuera Torres, A., Los impuestos del Deporte, op. cit., p.236

por un tercero con el cual el deportista no mantenga ningún tipo de contrato de prestación de servicios.

#### **2.1.4. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES.**

Por último, cabe analizar aquellas ganancias o pérdidas patrimoniales que, según establece el artículo 33 de la LIRPF, supongan variaciones del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de alteraciones en su composición, salvo que se trate de rendimientos calificados por la Ley.

En este punto, haremos mención a algunas particularidades de la actividad de los deportistas profesionales que pueden destacarse dentro del régimen aplicable a las ganancias y pérdidas patrimoniales<sup>19</sup>:

- Los premios, dependiendo del tipo de calificación que reciban, podrán ser considerados como rendimientos del trabajo, rendimientos de las actividades económicas, ganancias patrimoniales e incluso quedar exentos de tributación. Aquellos que premien la trayectoria del deportista profesional serán considerados como ganancias patrimoniales. Sin embargo, los obtenidos por su rendimiento a lo largo de una temporada o por ganar ciertas competiciones tendrán consideración de rendimientos del trabajo o de las actividades económicas dependiendo de si el desempeño de su actividad profesional se rige por una relación laboral o, por el contrario, se ordenan por cuenta propia. Por último, existen ciertos premios declarados exentos de tributación, como es el caso del Premio Princesa de Asturias, aunque deben ser reconocidos previamente por la Dirección General de Tributos.<sup>20</sup>
  
- Las indemnizaciones por daños personales sufridas por el deportista profesional. En relación con este tema, el artículo 7 de la LIRPF regula dos supuestos en los

---

<sup>19</sup> Vaquera García, A., "Aspectos actuales de la fiscalidad de la renta de los futbolistas profesionales", Nueva Fiscalidad, n.3, 2018, pp.131-134.

<sup>20</sup> Vid. Artículo 7. l), Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas "Los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen, así como los premios «Príncipe de Asturias», en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Príncipe de Asturias"

que dichas indemnizaciones deberán estar exentas de tributación: i) aquellas que sean consecuencia de responsabilidad civil por la cuantía legal o judicialmente establecida; ii) con carácter general, las indemnizaciones derivadas de los seguros por accidente.

## **2.2. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES.**

Este apartado resulta de especial interés para nuestro tema objeto de análisis, ya que la figura del deportista de élite y el desarrollo de su actividad profesional se ve expuesta a una gran movilidad, obteniendo sus rentas y rendimientos en diferentes países, generando así una especial controversia a la hora de interpretar cuándo deberá tributar según la normativa de su país de origen (Estado de Residencia) o, sin embargo, debe quedar sujeto a la normativa tributaria del país donde ha obtenido dicha renta (Estado Fuente).

Para poder explicar con la mayor claridad posible dicho apartado, es necesario aclarar que la LIRNR servirá como régimen alternativo al IRPF. EL IRNR es un impuesto de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por personas físicas y entidades no residentes en nuestro país.

En concreto, en lo referente al régimen fiscal de los deportistas personas físicas, será de aplicación para aquellos que no tengan residencia fiscal en España pero que, sin embargo, desarrollen parte de su actividad profesional en nuestro territorio, como es el caso de los pilotos de Moto GP y Fórmula 1<sup>21</sup>, quienes pese a residir en otros países, deberán tributar en todo caso por las remuneraciones y premios percibidas por las carreras disputadas en nuestro territorio. Es decir, para que dichas rentas se consideren como gravables por el IRNR deben cumplirse dos requisitos, por un lado, que el contribuyente no tenga su residencia habitual en España, aspecto de especial controversia que analizaremos de manera pormenorizada más adelante, y por otro, que dicha renta sea obtenida en territorio español.

---

<sup>21</sup> Méndez, R., “Hacienda exige a los pilotos de Moto GP y F1 tributar parte en España aunque vivan fuera”, El Confidencial, 8 de octubre de 2019. (disponible en: [https://www.elconfidencial.com/empresas/2019-10-08/hacienda-pilotos-impuestos-espana-moto-gp-f-208\\_2270540/](https://www.elconfidencial.com/empresas/2019-10-08/hacienda-pilotos-impuestos-espana-moto-gp-f-208_2270540/) , última consulta 26/4/2020)

Los deportistas profesionales extranjeros deberán computar, al igual que los residentes, los distintos tipos de rendimientos dependiendo de la naturaleza de la renta obtenida. Podrán obtener, en su caso, rendimientos del trabajo cuando éstos provengan de una relación laboral entre el deportista y su club o la federación deportiva de su país de origen, rendimientos de las actividades económicas en el caso de que el deportista profesional actúe de manera individual y por cuenta propia, rendimientos de capital mobiliario, y ganancias y pérdidas patrimoniales.

Y al igual que hemos explicado anteriormente, dentro de estos rendimientos deberemos encuadrar la explotación de los derechos de imagen en España del deportista no residente, que podrá tener consideración de rendimiento del trabajo cuando ceda su explotación al club o federación con el que mantiene una relación laboral, rendimientos de actividad económica cuando la explotación de los mismos tenga origen en la actividad económica del deportista profesional y, por último, rendimientos de capital mobiliario, en caso de que el deportista ceda su explotación a un tercero con quien no mantenga ningún contrato de prestación de servicios.

En cualquier caso, para el devengo de dicho impuesto primará, en primer lugar, el país de residencia del deportista profesional, para así determinar a qué tipo de regulación está sujeto. A este respecto deberá distinguirse entre aquellos que residen en un país que no mantiene Convenio de doble imposición con España, los que residen en un país que sí mantiene convenio de doble imposición, y, por último, aquellos que son residentes en un Estado Miembro de la Unión Europea.

### **2.2.1. RESIDENCIA EN PAÍS QUE NO TIENE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.**

En el caso de que España no haya suscrito Convenio de Doble Imposición internacional (en adelante CDI) con el país de residencia del deportista profesional no residente que ha obtenido rentas en nuestro país, se deberá aplicar lo establecido en el Texto Refundido de la LIRNR (en adelante TRLIRNR). Concretamente, el artículo 13<sup>22</sup> de dicha Ley

---

<sup>22</sup> Vid. Artículo 13, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

establece qué rentas serán susceptibles de quedar gravadas, entre las que podemos destacar las siguientes por su aplicación a la actividad del deportista profesional:

- Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, en particular, el artículo 13.1.b.3º: “Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista”
- Los rendimientos del trabajo, en particular, el artículo 13.1.c.1º: “Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español”.
- Los rendimientos de capital mobiliario, y en particular, el artículo 13.1.f.2º: “Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en éste, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español”.

Una vez aclarado, qué rentas se verán sujetas a la tributación del IRNR, cabe desarrollar las reglas generales que deberán seguir los deportistas profesionales para llevar a cabo de manera correcta la tributación por dicho impuesto:

- En base al carácter real del impuesto, las rentas deberán tributar por separado, sin posibilidad de llevar a cabo compensación alguna entre ellas.<sup>23</sup>
- La base imponible de dicha tributación estará constituido por la suma de los diferentes rendimientos íntegros individuales calculados previamente y no habrá

---

<sup>23</sup> Vaquera García, A., “Aspectos actuales de la fiscalidad de la renta de los futbolistas profesionales”, Nueva Fiscalidad, n.3, 2018, p. 141.

más deducción que los gastos de personal, aprovisionamientos y suministros en que se hayan podido incurrir para la obtención de dichos rendimientos.<sup>24</sup>

- Respecto al tipo impositivo, se aplicará, de manera general, el 24% sobre la base imponible o el 19%.<sup>25</sup>

### **2.2.2. RESIDENCIA EN PAÍS QUE SÍ TIENE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.**

En la actualidad, España ha firmado 103 CDI, de los cuales 95 siguen en vigor hoy en día, cuya finalidad reside en evitar que los contribuyentes no residentes tributen por sus rentas obtenidas dos veces, una en el país de residencia y otra en el territorio de la fuente, estableciendo mecanismos para evitar esta doble imposición. Estos CDI juegan un papel esencial para promover las inversiones exteriores, bien sean extranjeras en España o de capital español en el exterior, ya que dotan de seguridad jurídica a los inversores y reducen la fiscalidad de dichas inversiones.

Por ello, en caso de existir estos Convenios entre el país de origen del no residente y España, se aplicarán las normativas establecidas en dicho Convenio, prevaleciendo en este caso, el criterio de tributación compartida, aplicando el CDI por encima del TRLIRNR.<sup>26</sup>

Este tipo de Convenios basa su composición en los modelos OCDE<sup>27</sup>, para llevar a cabo una estructura armonizada que facilite su análisis, estableciendo en su artículo 17 el modelo de tributación elegido tanto para los rendimientos del trabajo como para rendimientos de las actividades económicas.

En base a lo establecido en dicho artículo, los rendimientos percibidos por actividades artísticas y deportivas de no residentes realizados en nuestro país, ya sea de manera directa

---

<sup>24</sup> Vid. Artículo 24, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

<sup>25</sup> Vid. Artículo 25, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

<sup>26</sup> Agencia Tributaria Española, “Convenios de Doble Imposición” (disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/cdi.aspx>).

<sup>27</sup> Vid. OECD (2019), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio : Versión Abreviada 2017, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (disponible en: <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>).

o indirecta, se gravarán de acuerdo a la normativa española que regula la tributación de la renta de los no residentes, es decir, el TRLIRNR. Por consiguiente, y para hacer efectivos los Convenios de doble imposición, el Estado de residencia del deportista de élite deberá aplicar las medidas pertinentes para evitar que estos rendimientos vuelvan a ser imputados, ya sea aplicando el método de exención o el método de imputación.

### **2.2.3. RESIDENCIA EN ESTADO MIEMBRO DE LA UNIÓN EUROPEA.**

Las particularidades para aquellos residentes en la UE derivan del principio fundamental de libre circulación y residencia recogido en el artículo 20.1 del Tratado de la Unión Europea, en el cual se estipula que todo ciudadano de la UE podrá circular y residir libremente dentro de la misma.

Para entender de la mejor manera posible este apartado, centraremos nuestro estudio en dos sentencias que definen y aclaran la situación de los deportistas de élite no residentes en España, pero sí en la UE.

Por un lado, debemos comentar la Sentencia del TJUE del 15 de diciembre de 1995<sup>28</sup>, también conocida como el asunto Bosman, mediante el cual se aplicó por primera vez al ámbito deportivo el artículo 48 de Tratado de la Unión Europea, que permite a los ciudadanos de la UE acceder a un empleo. Caso de especial relevancia e inflexión para el derecho deportivo europeo que, antes de la sentencia de Bosman, restringía la movilidad de los jugadores extranjeros y supuso el reconocimiento y aplicación del derecho de libre circulación de los deportistas profesionales dentro de la Unión Europea.

Por otro lado, debemos analizar la STJUE del 14 de febrero de 1995<sup>29</sup> o, también conocida como, el caso de Finanzamt Köln-Altstadt contra Schumacker, en el cual se establecieron, mediante la interpretación del artículo 48 del Tratado de la CEE, dos normas básicas de tributación de los deportistas profesionales no residentes.

- Prohíbe la discriminación para los casos en que un deportista profesional no residente no se le permita beneficiarse de un incentivo fiscal por parte del Estado Miembro en el que tribute por su condición de no residente.

---

<sup>28</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de diciembre de 1995, C-415/93.

<sup>29</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de febrero de 1995, C-279/93.

- Equipara a aquellos contribuyentes no residentes que en su país de residencia no perciban rentas suficientes para tributar con aquellos que sí son residentes.

Estos principios quedan recogidos en nuestra normativa interna a través del artículo 46 del TRLIRNR<sup>30</sup>, en el que se recoge la posibilidad de tributar por el IRPF a aquellos contribuyentes que sean residentes en un país miembro de la UE.

Este punto lo desarrollaremos más en detalle en los aspectos controvertidos del régimen fiscal que presentamos en el apartado siguiente.

---

<sup>30</sup> Vid. Artículo 46, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

### **3. PRINCIPALES ASPECTOS CONTROVERTIDOS.**

#### **3.1. CONCEPTO DE RESIDENCIA FISCAL.**

##### **3.1.1. INTRODUCCIÓN.**

En un mundo como el actual donde los eventos deportivos son cada vez más transnacionales, donde muchas de las competiciones más importantes (ya sea de equipos o individuales) tienen carácter supranacional y donde los propios protagonistas, los deportistas, por su propia actividad realizan su prestación en muchos territorios, es lógico que un aspecto controvertido de su régimen fiscal sea aquel que tiene que ver con la determinación de su residencia fiscal.

Probablemente, sólo haya otro colectivo a nivel mundial que presente una problemática parecida y, por consiguiente, se generen habitualmente conflictos alrededor del concepto de residencia fiscal que es de los artistas o protagonistas del mundo del espectáculo (actores, artistas, cantantes, músicos, etc.), pues en todos ellos convergen una serie de características comunes en los protagonistas de lo que se ha venido a denominar como la moderna industria del entretenimiento global.

##### **3.1.2. PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN.**

Con carácter general, las normas de aplicación de la residencia fiscal para el deportista profesional son aquellas que resultan de la regulación general sobre la residencia fiscal contenida en los artículos 8 a 10 de la Ley de IRPF.

De acuerdo con las mismas, un sujeto se considera residente fiscal en España cuando concurren las siguientes circunstancias:

- Que permanezca en España más de 183 días, durante el año natural, computándose a efectos de este periodo de permanencia las ausencias esporádicas.

- Que radique en España el núcleo principal o al base de sus actividades o intereses económicos. Señala Chico de la Cámara <sup>31</sup>, que “en aras a salvaguardar la seguridad jurídica sería más deseable que el legislador de renta sustituyera expresamente la referencia actual de centro de intereses económicos por al de centro de intereses vitales más acorde con la que se emplea en un estadio internacional y que abarcaría tanto los intereses puramente económicos como los personales y afectivos”.

Adicionalmente a estas reglas generales, se añade una presunción iuris tantum, en virtud de la cual se considera residente a un sujeto cuando, de acuerdo con los criterios señalados anteriormente, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que de él dependan.

Aparte de esta norma general, en el caso de los deportistas profesionales adquiere especial relevancia tres normas especiales contenidas en los artículos 8.2. 9.1.a y 93 de la Ley de IRPF y el art 46 del TRLIRPF. Tal y como indican muchos autores<sup>32</sup>, la primera de ellas se concreta en un conjunto de medidas para evitar la inaplicación del IRPF por motivo del traslado a los denominados paraísos fiscales, mientras que a las dos restantes aparecen como elementos favorables a estos sujetos, permitiendo una menor tributación en España de deportistas profesionales en otros Estados de la UE, en determinadas condiciones, y de deportistas que han devenido residentes en nuestro país por motivos laborales.

Respecto a la normativa anti paraísos fiscales que resultan de aplicación a los deportistas, en virtud del art 9.1.a) de la LIRPF, la Administración tributaria podrá exigir a los deportistas residentes en España que trasladen su domicilio a un paraíso fiscal que prueben la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural para no ser considerados residentes en España.

---

<sup>31</sup> Chico de la Cámara, P., “Criterios para determinar la residencia fiscal en España con especial referencia a los últimos cambios en la legislación tributaria para atraer a los deportistas de élite”, Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música, ISSN: 1575-8923, Nº 12, 2004, pp. 252-253.

<sup>32</sup> Delgado García, A.M., Oliver Cuello, R. Quintana Ferrer, E. y Urquizu Cavallé, A., Fiscalidad del Deporte, Bosch fiscalidad, 2008, p. 185.

Adicionalmente a esta disposición que tiene una finalidad anti abuso, la norma, española se complementa con otra disposición (art 8.2 de la Ley), en virtud de la cual los deportistas residentes de nacionalidad española que puedan acreditar su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, no perderán su condición de sujetos pasivos del IRPF en ese periodo impositivo en que tenga lugar el cambio de residencia, ni en los cuatro periodos impositivos siguientes.

Como decíamos anteriormente, las normas especiales que dentro del concepto de residencia fiscal, resultaban de aplicación más común a los deportistas profesionales suponían en algún caso (el referido anteriormente) una regulación antiabuso, pero había otros supuestos en los que estas normas especiales permiten al deportista opciones de tributación más ventajosa que la que derivaría por aplicación de la regla general de residencia.

En concreto estas normas vienen establecidas en el art 46 del TRLIRNR y en art 93 del LIRPF. En relación con la primera de ellas, el TRIRNR recoge un régimen de tributación opcional entre el IRPF y el IRNR que resulta de aplicación a aquellos deportistas no residentes fiscales en España, pero residentes en un Estado de la UE o del EEE que no estén calificado como paraíso fiscal, con la única condición de que estos sujetos hayan obtenido en España durante el ejercicio fiscal al menos el 75% de la totalidad de su renta. Esta disposición tiene su origen en la sentencia sobre el caso Schumaker<sup>33</sup>, a la que hicimos referencia anteriormente, en la que por aplicación del principio de no discriminación entre residentes de la UE, se posibilita que la renta gravada en España por estos sujetos del IRNR, sea sólo aquella obtenida en España, pero sujeta a las normas del IRPF con unas particularidades. Estas particularidades consisten en que el tipo de gravamen aplicable será el tipo medio resultante de aplicar las normas de IRPF a la renta mundial obtenida por el contribuyente durante el ejercicio, teniendo en cuenta las reducciones a la deuda tributaria que debidamente acreditadas, pudieran aplicarse como consecuencia de sus circunstancias personales y familiares.

---

<sup>33</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de Febrero de 1995, C-279/93 (Asunto Schumacker).

A partir de 2015 <sup>34</sup>, este mismo régimen será aplicable a los residentes en Estados miembros del Espacio Económico Europeo (EEE) con efectivo intercambio de información.

Hay que destacar, al igual que en el supuesto al que nos referiremos a continuación, que la condición favorable de tal disposición, se basa en que permite al sujeto pasivo decidir la aplicación de la opción más favorable, que será aquella de la que se derive una menor tributación, posibilitando tributar a un tipo fijo por el IRNR (19% para los residentes en la UE o EEE) siendo ésta una tributación bruta sin posibilidad de reducción o deducción alguna, o por el tipo medio según la escala de IRPF con las reducciones aplicables según sus circunstancias.

La última de estas normas particulares, es probablemente la más conocida, por la denominación popular que recibió originalmente (“Enmienda Beckham”), si bien en ningún momento, frente a la creencia popular, y tal y como aclaran diversos autores, era una norma de aplicación exclusiva a los deportistas profesionales <sup>35</sup>.

Tras sucesivas modificaciones del artículo original, (la norma se introdujo en nuestro ordenamiento en el ejercicio 2005, mediante el Real Decreto 687/2005<sup>36</sup>, si bien su última modificación, limitando la cuantía de la renta sobre la que se aplica el régimen de IRNR, es aplicable desde el ejercicio 2010<sup>37</sup>) la actual norma se halla recogida en el art 93 de la LIRPF, en virtud del cual aquellos deportistas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por

---

<sup>34</sup> 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.

<sup>35</sup> Cordón Ezquerro, T., “Régimen fiscal de los impatriados y expatriados”, Información Comercial Española, ICE: Revista de economía, ISSN 0019-977X, Nº 825, 2005 (Ejemplar dedicado a: Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional), p. 81, “El motivo por el que la política tributaria nacional trata de favorecer fiscalmente la entrada y salida de personas físicas cualificadas hay que entenderlo en relación con la estrategia competitiva a nivel internacional aplicada por los países, afirmación tras la que sigue una interesante reflexión acerca de como en este marco principios constitucionales como los de igualdad, justicia y progresividad ceden su primacía frente a otros como los de neutralidad y eficiencia”.

<sup>36</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>37</sup> Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.

tributar por el IRNR durante el periodo impositivo en el que se efectúe el cambio de residencia fiscal y los cinco ejercicios siguientes.

Este art 93 que establece una serie de condiciones<sup>38</sup> para tener derecho a la aplicación de este régimen. A su vez, el Reglamento de IRPF determina que la opción sea ejercida mediante comunicación dirigida a la Administración en el plazo máximo de los seis meses siguientes desde el inicio de la actividad.

### **3.1.3. ASPECTOS CONTROVERTIDOS EN RELACIÓN CON EL CONCEPTO DE RESIDENCIA FISCAL.**

Explicadas hasta aquí las reglas que determinan el concepto de residencia fiscal, puede entenderse fácilmente cómo este concepto origina numerosas fricciones entre la Administración y el administrado especialmente en el caso de los deportistas profesionales.

Por un lado, es evidente la gran movilidad que la propia actividad de muchos deportistas profesionales conlleva, pero no es menos cierto que existe una gran diferencia para un deportista entre tributar por el IRNR a un tipo fijo el 24% (19% para los residentes en la UE o EEE), o tributar por el IRPF a tipos marginales que pueden llegar al 48% y por toda la renta mundial. Y esta diferencia en la tributación afecta directamente al deportista, pero en muchos casos al club o empresa deportiva para la que presta sus servicios, en la medida en que al menos para los deportistas de más alto nivel, suele pactarse una retribución neta de cualquier carga fiscal, lo que en la práctica, puede suponer un ahorro o un sobrecoste en las cuentas del club pagador.

Por otro lado, y existiendo una regulación con unos requisitos que se han ido precisando y cerrando más para evitar actuaciones abusivas, las controversias que se suscitan suelen

---

<sup>38</sup> Artículo 93.1.a) y b), Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. “a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo...

2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe ...”

basarse más en la aplicación práctica de las condiciones que determinan la residencia fiscal, que en la interpretación de los requisitos o condiciones.

Nos referiremos a continuación algunas de ellas:

- El criterio de la Administración de admitir únicamente como medio de prueba el certificado de residencia en el otro Estado.
- La imposible acreditación o “prueba diabólica” de la permanencia física durante 183 días en un paraíso fiscal.
- La asimetría en el tratamiento en los casos de residencia fiscal, entre personas físicas y personas jurídicas.
- Discriminación entre españoles residentes en España y residentes en nuestro país de nacionalidad extranjera.
- Algunas cuestiones controvertidas en relación con el régimen de impatriados y su aplicación a los deportistas profesionales.

**a) El criterio de la Administración de admitir únicamente como medio de prueba el certificado de residencia en el otro Estado.**

Dado que a efectos del cómputo de los famosos 183 días, se tienen en cuenta las ausencias esporádicas a no ser que pueda acreditarse la residencia fiscal en otro país, resulta fundamental tal acreditación, pues de no poder acreditarse, no se descontarán tales ausencias en ese cómputo de los 183 días.

A efectos prácticos, la Administración únicamente ha venido admitiendo durante muchos años la acreditación de la residencia en ese otro Estado, a través de un requisito – la expedición de la correspondiente certificación de residencia fiscal evacuada por ese otro

Estado<sup>39</sup> – requisito que se entiende desde la óptica española (pues es común la expedición de tales certificados por la Administración española), pero que puede no encajar con la práctica de otros territorios donde las Autoridades no expidan estos certificados.

En cualquier caso, parece muy evidente que tal acreditación debería poder realizarse por cualquier medio de prueba admitido en nuestro Derecho, no existiendo habilitación legal para exigir exclusivamente aquella basada en la expedición del mencionado certificado<sup>40</sup>. En este sentido, parece que la jurisprudencia ha modificado este criterio administrativo, estableciendo que, tratándose la residencia fiscal como una cuestión de hecho, ésta ha de probarse a través de cualquier medio aceptado en Derecho.<sup>41</sup>

A este respecto conviene señalar que la jurisprudencia citada también ha sentado el criterio de que sea necesario demostrar no sólo la residencia en ese otro Estado sino también que el sujeto tributa allí por la totalidad de su renta mundial.

#### **b) La imposible acreditación o “prueba diabólica” de la permanencia física durante 183 días en un paraíso fiscal.**

Un problema adicional surge cuando el contribuyente no residente pretende invocar su residencia en un paraíso fiscal, pues en este caso, aparte de acreditar la residencia en el otro estado para descontar del cómputo de los 183 días las ausencias esporádicas, se eleva la exigencia (en consonancia con el efecto anti abuso al tratarse de paraíso fiscal) exigiéndose la demostración de la permanencia física durante al menos 183 días.

Se invierte de esta forma la carga de la prueba, de forma que ésta recae en el presunto residente en el paraíso fiscal y no en la Administración, de forma que mientras no pruebe

---

<sup>39</sup> En este sentido la Dirección General de Tributos se ha pronunciado en numerosas ocasiones: Resolución DGT de 17 febrero 2014, n.V0429-14. Resolución DGT de 7 marzo 2014 n. VO630-14. Resolución DGT 25 de febrero 2002, n. 0296-02.

<sup>40</sup> Chico de la Cámara, P., “Cuestiones problemáticas de la residencia fiscal de los deportistas: medios tasados de prueba y traslado a paraísos fiscales”, Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento, ISSN 2171-5556, Nº 29, 2010, págs. 31-44.

<sup>41</sup> Sánchez Pino, A.J., “la Tributación de los deportistas en el IRPF”, El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas : homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero / coord. por Antonio Cubero Truyo Árbol académico, 2016, ISBN 978-84-470-5087-1, pp.280-281.

fehacientemente su residencia en ese territorio, puede ser considerado residente fiscal en España, circunstancia que algunos autores han calificado como “prueba diabólica”<sup>42</sup>.

Existe algún pronunciamiento antiguo de la DGT<sup>43</sup> que no termina de aportar claridad a la determinación de los medios de prueba aplicables, por lo que se han suscitado numerosas discusiones sobre si era suficiente la prueba testifical para acreditar tal circunstancia o cabría otorgar mayor valor a pruebas documentales basadas en el consumo de suministros o en la acreditación de pagos continuo a través de tarjetas de crédito o débito.

Respecto a la primera de ellas, la acreditación del pago de suministros, parece que la objeción por parte de la Administración es que tal circunstancia no acredita más que se ha producido un consumo pero no quién lo ha realizado, circunstancia que sí parece concurrir en aquellos casos en que se acredita mediante el uso de una tarjeta de débito o crédito en la medida en que tal tarjeta aún pudiéndose usar por un tercero, las condiciones de su contrato determinan que su uso es personal e intransferible. Parece, como establecen los autores<sup>44</sup> que de acuerdo con el artículo 105. 1 de la Ley General Tributaria, quien haga valer su derecho, deberá probar los hechos constitutivos del mismo”, por lo que en estos casos debería ser la Administración a la que corresponda la carga de la prueba de acreditar el uso por un tercero no titular del contrato de a tarjeta.<sup>45</sup>

---

<sup>42</sup> Cazorla Prieto, L.M. y Peña Alonso, J.L, “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, 1999, p. 65

<sup>43</sup> Resolución DGT de 21 de junio de 1999, n. 1075-99. “cualquier medio de prueba que sirva para acreditar que el contribuyente ha permanecido efectivamente en el territorio al que declara haber trasladado su residencia. En todo caso, la apreciación de las pruebas aportadas habrá de ser efectuada en cada supuesto concreto por la Administración tributaria, sin que puedan enunciarse de modo general y teórico los medios de prueba que sirven para demostrar la permanencia efectiva, ya que procederá analizar caso por caso cada supuesto”.

<sup>44</sup> Chico de la Cámara, P., “Cuestiones problemáticas de la residencia fiscal de los deportistas: medios tasados de prueba y traslado a paraísos fiscales”, Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento, ISSN 2171-5556, Nº 29, 2010, págs. 31-44.

<sup>45</sup> EUROPA PRESS, “Por qué vivir 183 días en España puede condenar o librar del fraude a Shakira”, La Vanguardia, 6 de junio de 2109 (disponible en: <https://www.lavanguardia.com/economia/20190606/462706784455/shakira-fraude-hacienda-ley-espanola-residencia-fiscal-183-dias.html> ; última consulta 19/04/2020).

Méndez, R., “Borja Thyssen, absuelto de delito fiscal: no hay pruebas de que fingiera vivir en Andorra”, El Confidencial, 16 de diciembre de 2019 (disponible en: [https://www.elconfidencial.com/espana/2019-12-16/borja-thyssen-absuelto-delito-fiscal-residencia-andorra\\_2378996/](https://www.elconfidencial.com/espana/2019-12-16/borja-thyssen-absuelto-delito-fiscal-residencia-andorra_2378996/) ; última consulta 19/04/2020).

Finalmente, también conviene apuntar que algún autor como Chico de la Cámara<sup>46</sup> mantiene la opinión de que esta norma adolece de un vicio de inconstitucionalidad por infracción del principio de proporcionalidad en relación con el principio de capacidad económica.

**c) La asimetría en el tratamiento en los casos de residencia fiscal, entre personas físicas y personas jurídicas.**

Otra de las críticas por desproporcionada que se ha venido realizando a la norma de la residencia en paraíso fiscal, proviene del diferente tratamiento que se recibe en función de la naturaleza jurídica del no residente, pues no resulta simétrico el tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades para los sujetos personas jurídicas, que en el IRPF para los sujetos personas físicas, resultando en este último caso de mucha más difícil acreditación tal circunstancia.

En el caso del Impuesto sobre Sociedades (art 8.1 de la LIS), una persona jurídica puede ser considerada residente ven España, aun cuando no concurra en ella ningún requisito para ser considerado sujeto pasivo del Impuesto, en aquellos casos en que sus activos principales, directa o indirectamente, consisten en bienes situados o derechos que se cumplen o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste. Sin embargo, y éste constituye el punto de diferencia frente a las personas físicas sujetos del IRPF, la entidad podrá desvirtuar esta circunstancia cuando pueda demostrar que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en el paraíso fiscal y que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.

Parece lógico y coherente que, en esta línea apuntada para el tratamiento para personas jurídicas, se dejara la puerta abierta a que para personas físicas que trasladan su residencia a un paraíso fiscal, se pudiera acreditar la existencia de motivos económicos válidos en la existencia de ese traslado, circunstancia que tal y como está ahora establecido el

---

<sup>46</sup> Chico de la Cámara, P., "¿Crisis del criterio de residencia habitual? Una propuesta de revisión para someter los tributos de naturaleza personal exclusivamente en el Estado de la fuente", Estudios financieros, Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, ISSN 1138-9540, Nº 257-258, 2004, pp. 65-132

referido art 8.2 de la LIRPF, sólo podría producirse a través de la correspondiente modificación normativa.

**d) Discriminación entre españoles residentes en España y residentes en nuestro país de nacionalidad extranjera.**

Otra discriminación se produce a tenor del art 8.2 LIRPF entre los españoles residentes en España de aquellas otros residentes fiscales en España de nacionalidad extranjera.

En este caso, si un nacional extranjero traslada su residencia fiscal a un paraíso fiscal (y por supuesto lo acredita de conformidad con las particularidades comentadas en los puntos anteriores), perderá su condición de sujeto pasivo del IRPF español, circunstancia que no concurre cuando el que traslada su residencia al paraíso fiscal es el ciudadano español, en este supuesto, y en virtud del citado artículo.<sup>47</sup>

En el caso de los deportistas profesionales, parece evidente que este tratamiento diferente supone una clara desventaja y una posible infracción del principio de igualdad para el caso de deportistas españoles frente a deportistas de nacionalidad extranjera.

**e) Algunas cuestiones controvertidas en relación con el régimen de impatriados y su aplicación a los deportistas profesionales.**

En el caso del régimen de impatriados existe una primera asociación de tal régimen como aplicable casi en exclusiva a los deportistas profesionales (de ahí su famosa denominación popular de “enmienda Beckam” que todavía perdura popularmente). Si bien es cierto que bajo esta fórmula se consiguió hacer más interesante la atracción hacia España de algunos deportistas (particularmente futbolistas muy mediáticos) , es cierto que tal atracción consistió fundamentalmente en un menor coste fiscal por la tributación al tipo fijo del IRNR en lugar de la tarifa progresiva del IRPF, ahorro que en la mayoría de los casos se aplicó el club contratante en la medida que los salarios de estos deportistas se pactaban netos del efecto fiscal en España.

---

<sup>47</sup> Herrera Molina, P.M., “La discriminación inversa en el Derecho comunitario. Apunte sobre la STJUE (Sala 6ª) de 24 de octubre de 1996”, Impuestos, nº 14, 1996.

No obstante lo anterior, no puede olvidarse que tal medida buscaba la atracción de talento profesional, científico y artístico hacia España, y que, a falta de estadísticas sobre la efectividad de la misma, no parece que la medida haya tenido un éxito rotundo.

En cualquier caso, la experiencia de la norma durante más de quince años ha dado lugar a que los aspectos controvertidos se hayan resuelto por vía de Consultas respondidas por la Dirección General de Tributos<sup>48</sup> quedando algunos aspectos que deben ser objeto de crítica o reflexión y que enunciamos a continuación:

- En primer lugar, y con carácter general, en cuanto a la efectividad de la medida, pues si bien se utilizó como un argumento adicional para atraer talento profesional. Así, algunas circunstancias que se han producido en los últimos años como redomiciliaciones de compañías por el Brexit, movimiento de organismos europeos supranacionales, etc. No han supuesto un traslado masivo de compañías, ni de sus ejecutivos a España.
- Igualmente y en lo que hace referencia al límite de 600.000€ para aplicar el tipo fijo de IRNR, no parece que este límite impuesto a partir de 2010 haya favorecido la atracción de grandes deportistas hacia España, especialmente en un momento en el que otras jurisdicciones<sup>49</sup> (UK, Portugal, Italia) están implementando modelos parecidos y más atractivos desde el punto de vista fiscal.
- Este recorte a través de la introducción de este límite supone también un efecto limitador indirecto para la enorme industria desarrollada alrededor del mundo del deporte y del espectáculo, que incluye otros profesionales (técnicos, médicos, fisios,) y empresas deportivas, medios de comunicación, marketing deportivo, etc.
- Y finalmente en el campo concreto de los deportistas profesionales, se han realizado unas críticas a la actual normativa sobre la base de que refiriéndose sólo a rendimientos del trabajo se discrimina a aquellos deportistas que no

---

<sup>48</sup> Resolución Dirección General de tributos de 30 de Enero de 2019, Núm. V0201-19.

<sup>49</sup> Mazo, E.S., "La nueva 'ley Beckham' de Italia revoluciona el fútbol profesional", Expansión, 28 de junio de 2019 (disponible en: <https://www.expansion.com/juridico/actualidadtendencias/2019/06/28/5d16512d468aebd23e8b46d2.html>), última consulta 21/04/2020)

manteniendo una relación laboral con su pagador, por cuanto desarrollan su actividad como profesionales individuales (pilotos, tenistas, atletas, etc) no pueden beneficiarse de este régimen.

- Por último, muchos autores <sup>50</sup>, también han criticado el requisito previo de la no residencia en España durante los diez años anteriores, argumentando con razón, que el establecimiento de un plazo tan largo en el tiempo no se explica para evitar prácticas abusivas y sin embargo no atiende a la realidad tan dinámica y veloz del deporte profesional en el mundo de hoy. Adicionalmente han señalado que este requisito supone una discriminación de facto de los deportistas españoles respecto de los extranjeros, dado que aquellos serán los que tengan más dificultades para poder cumplir con ese plazo previo de no residencia en España.

#### **3.1.4. REGULACIÓN DEL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS EN OTRAS JURISDICCIONES DE NUESTRO ENTORNO.**

Debido a la naturaleza de la actividad profesional desarrollada hoy en día por los deportistas de élite y la industria globalizada creada en torno a los mismos, la gran parte de sus competiciones tienen un carácter internacional, lo que obliga a los deportistas a un constante desplazamiento. Por ello, en este apartado se trata de llevar a cabo un breve análisis y comparación de los regímenes de impatriados más relevantes previstos por algunos países miembros de la Unión Europea.

Como venimos explicando a lo largo de este trabajo, la DGT ha aclarado en repetidas ocasiones que la finalidad principal de dicho régimen será, en todo caso, fomentar la atracción de talento profesional a nuestro país. Por tanto, resulta de especial interés, centrar nuestro análisis del derecho comparado en torno a las distintas regulaciones establecidas por otros países, cuya finalidad no es otra que la de atraer, al igual que ocurre en el caso de España, el talento tanto de profesionales cualificados, como de deportistas.

---

<sup>50</sup> Chico de la Cámara, P., "Criterios para determinar la residencia fiscal en España con especial referencia a los últimos cambios para atraer a nuestro país a deportistas de elite", Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música, ISSN 1575-8923, Nº 12, 2004, p. 262.

Para llevar a cabo este análisis, me centrare en las siguientes regulaciones:

- Régimen fiscal de impatriados italiano.
- Régimen fiscal de los residentes no habituales en Portugal.
- Régimen fiscal de los “residentes no domiciliados” en Reino Unido.

**a) Régimen fiscal de impatriados italiano.**

Esta nueva regulación ha suscitado números debates de gran controversia en nuestro país, en los cuales diversas entidades del mundo del deporte, como la Liga de Fútbol Profesional, han expresado su disconformidad con el régimen fiscal español. Esta dura crítica viene motivada por la gran desventaja fiscal que sufren los profesionales extranjeros que trasladan su residencia a España, quienes se encuentran sometidos a uno de los regímenes fiscales más severos de Europa.

El pasado 30 de abril de 2019, Italia aprobó el Decreto Ley 34/2019<sup>51</sup> a partir del cual se introdujo un nuevo régimen fiscal en el que se incluían una serie de medidas de índole fiscal, de entre las cuales cabría destacar las destinadas a aquellos extranjeros que no hubieran residido en Italia en los últimos dos años pero que pretendiesen establecer su residencia en dicho territorio. Esta norma, al igual que la española, no está destinada únicamente a deportistas, sino que resulta aplicable a cualquier trabajador desplazado al territorio italiano.

No obstante, y sin perjuicio de lo anterior, este conjunto de medidas podrá resultar de especial interés para los deportistas como consecuencia de la naturaleza de su profesión. Asimismo, esta nueva norma presenta la peculiaridad de haber sido desigualmente traspuesta a lo largo del territorio italiano. De esta forma, aquellos deportistas profesionales que trasladen su residencia a las regiones del norte Italia, tributarán únicamente por el 30% de los ingresos que obtengan en dicho territorio durante los primeros 5 años, quedando el 70% restante exento. Sin embargo, en los casos de traslado

---

<sup>51</sup> Decreto Ley 34/2019, 30 de abril de 2019, aprobado en Italia.

de residencia a las regiones del sur de Italia, la exención podría alcanzar hasta el 90% de los ingresos obtenidos durante los primeros 5 años, quedando sujeto a gravamen únicamente el 10% restante.

#### **b) Régimen fiscal de "residentes no habituales" en Portugal.**

Por su parte, Portugal, durante la crisis inmobiliaria de 2008, aprobó la regulación especial denominada como "residentes no habituales" mediante el Decreto 249/2009, de 23 de diciembre <sup>52</sup>, con el objetivo de atraer a territorio portugués a pensionistas, inversores con grandes rendimientos y profesionales de gran talento no residentes en el mismo.

Este régimen, a través de la figura de "los residentes no habituales" plantea una serie de ventajas fiscales para aquellos que no hubieran residido previamente en Portugal en los 5 años anteriores. De entre todas las medidas, cabría destacar la aplicación para rentas con origen en Portugal de un tipo reducido del 20% tanto para los rendimientos del trabajo, como para los rendimientos de actividades económicas de elevado valor añadido. Asimismo, se prevé que las rentas obtenidas fuera de territorio portugués queden exentas de tributación.

#### **c) Régimen fiscal de los "residentes no domiciliados" en Reino Unido.**

Por último, el sistema fiscal inglés introduce la figura de "los residentes no domiciliados", concepto que engloba a aquellas personas que, teniendo residencia en Reino Unido, no se encuentran "domiciliados" en el mismo. Para entender este régimen conviene aclarar que el domicilio no es lo mismo que la nacionalidad o la residencia. Las cuestiones de domicilio pueden ser complejas, pero en términos generales, el contribuyente tendrá su domicilio en el país que pueda ser considerado como su hogar "real" o permanente al que, si se ha marchado, tiene la intención de volver.

Aquellas personas que sean consideradas como "no domiciliadas" podrán optar por un régimen especial de tributación definido como "*remittance basis*" mediante el cual,

---

<sup>52</sup> Decreto Ley 249/2009, 23 de diciembre de 2009, aprobado en Portugal

únicamente quedarán sometidas a gravamen las rentas generadas en Reino Unido, además de aquellas que, siendo percibidas en el extranjero, sean posteriormente remitidas al Reino Unido.<sup>53</sup>

## **3.2. LA CONSIDERACIÓN FISCAL DE LOS PAGOS A LOS AGENTES DE JUGADORES.**

### **3.2.1. INTRODUCCIÓN.**

Uno de los aspectos de mayor controversia dentro de la tributación de los deportistas de élite es el tratamiento fiscal aplicable a los pagos realizados a los agentes de jugadores por parte de los clubes empleadores y su posible consideración como un pago realizado en nombre del jugador. Dicho conflicto se origina en el posible beneficio fiscal del cual se favorece el deportista de élite, cuando realmente tendría que ser considerado como un rendimiento del trabajo más y, por tanto, tributar en sede de la persona física.

Esta problemática ha quedado plasmada en algunos pronunciamientos administrativos y judiciales a los que nos referimos a continuación.

### **3.2.2. ANÁLISIS DE LA POSICIÓN DEL TEAC.**

El foco de esta discusión radica en la interpretación de los artículos 19 y 20 del Reglamento de la FIFA sobre los Agentes de Jugadores vigente hasta el 1 de abril de 2015<sup>54</sup>. Esta interpretación ha supuesto el entendimiento de los agentes de jugadores como meros representantes de los intereses del deportista y no del club empleador. Por tanto, en base a lo establecido por el Reglamento, aunque el club realice los pagos de los representantes y así esté permitido, dichos pagos deben realizar en nombre del jugador o deportista de élite. De tal manera que el pago realizado por el club en nombre del jugador

---

<sup>53</sup> ICEX, “Resumen de la imposición sobre la renta de las personas físicas”, Régimen Fiscal de Reino Unido. (disponible en: <https://www.icex.es/icex/es/navegacion-principal/todos-nuestros-servicios/informacion-de-mercados/paises/navegacion-principal/invertir-en/regimen-fiscal/index.html?idPais=GB#2> ).

<sup>54</sup> Reglamento sobre Agentes de Jugadores, FIFA, 2014.

sería igualmente imputable como rendimiento del trabajo al deportista, debiendo éste tributar por esta cantidad, y el club efectuar la correspondiente retención o ingreso a cuenta.

El TEAC, a través de las resoluciones del 11 de junio de 2019<sup>55</sup> y el 10 de julio de 2019<sup>56</sup>, aclara que el Reglamento FIFA vigente hasta 2015 permitía que un agente actuase en defensa de los intereses del deportista o del club, bajo cláusula de incompatibilidad en caso de tener que representar a ambos simultáneamente, es decir, nunca podría representar a las dos partes en un contrato entre las mismas. Sin embargo, el nuevo Reglamento vigente a partir de 2015 permite la actuación del representante como intermediario velando por los intereses tanto del jugador como del club.

En base a esta última modificación del Reglamento FIFA, el club recurrente exigió que se aplicara dicho criterio retroactivamente en los casos previos a 2015. Por el contrario, el TEAC, tras realizar un análisis de la situación, concluyó reconociendo el cambio de interpretación dado en el nuevo reglamento FIFA, pero rechazó la demanda del club aclarando que “ha de entenderse que la nueva regulación modifica el régimen anteriormente vigente, sin que sea posible su aplicación retroactiva mediante criterios interpretativos como pretende la reclamante”.

Una vez analizados los criterios de interpretación de los diferentes reglamentos, y aclarada la imposibilidad de la interpretación retroactiva del nuevo Reglamento, el TEAC considera oportuno esclarecer si los pagos realizados por el club corresponden a una prestación de servicios a los deportistas de élite o, sin embargo, podría provenir de funciones o servicios encargados por el club, lo cual supondría un argumento diferenciador a la de calificar dichos pagos como imputables o no al jugador.

El TEAC aclara que, en los casos expuestos los representantes reciben una prestación vinculada a la de los trabajadores, es decir, un porcentaje de la prestación que reciben los deportistas y condicionada a la permanencia de éstos. Sin embargo, dichas prestaciones son completamente independientes a ninguna función encargada por el club y carecen de

---

<sup>55</sup> TEAC, Resolución 1866/2017 de 11 Junio 2019.

<sup>56</sup> TEAC, Resolución 3548/2017 de 10 Julio 2019.

cualquier tipo de prueba que demuestre que actúan en defensa de los intereses de dicho club en el mercado.

Por todo lo expuesto anteriormente, el TEAC concluyó que los Agentes de jugadores actuaron en representación de los intereses de los deportistas y en ningún caso del club. Tomando como base la norma establecida en el artículo 13 de la Ley General Tributaria, las obligaciones tributarias deben exigirse con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho y, por tanto, dichas prestaciones serán imputables a los deportistas representados, que deberán considerar estas cantidades como un mayor rendimiento.

### **3.2.3. ANÁLISIS DE LA POSICIÓN DE LA AUDIENCIA NACIONAL.**

En este apartado estudiaremos el análisis llevado a cabo por la AN a través de dos sentencias, la Sentencia de la AN del 13 de mayo de 2019<sup>57</sup> y la Sentencia de la AN del 12 de junio de 2019<sup>58</sup>. En dichas sentencias se tratará el mismo conflicto, mismo club y jugador representado, desde diferentes perspectivas. Por un lado, en la sentencia del 13 de mayo, se analizará la responsabilidad del jugador representado y los beneficios obtenidos de esta transacción y, por otro, en la sentencia del 12 de junio, la perspectiva del club y los contratos simulados celebrados entre éste y el agente de jugadores.

Respecto al contrato de representación, el Tribunal Superior de Justicia Catalán ya había aclarado que es el club quien paga por cuenta del jugador las comisiones pactadas de manera previa en su contrato de representación, es decir, estas prestaciones nada tienen que ver con un contrato de prestación de servicios entre la agencia de representación y el club, ya que no hay indicios que prueben la existencia de ninguna labor o función encargada por el club. Por tanto, los pagos realizados bajo la denominación de “contratos de representación y gestión” no tienen otra finalidad que la de encubrir la obligación del deportista de realizar el pago como consecuencia del contrato de representación que mantiene con sus representantes. Y en base a lo establecido en el artículo 16 de la LGT, todos aquellos actos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado entre las partes.

---

<sup>57</sup> Sentencia de la Audiencia Nacional (Contencioso) de 13 mayo de 2019, 2019/31891.

<sup>58</sup> Sentencia de la Audiencia Nacional (Contencioso) de 12 junio de 2019, 2019/683435.

La Audiencia Nacional, en base a la documentación existente, suscribe el argumento utilizado por el TSJ, confirmando que los contratos establecidos entre el club y la agencia de representación se tratan de “contratos simulados absolutamente” ya que carecen de causa más allá de encubrir el pago por parte del jugador. Estos contratos, han supuesto un beneficio fiscal para el jugador ya que, ha evitado tributar por unos rendimientos del trabajo que en caso de haber sido imputados no se habría podido deducir ya que no quedan recogidos como tal en el artículo 19 de la LIRPF.

Esta decisión judicial de la Audiencia Nacional se ve fundamentada principalmente en 3 hechos determinantes: i) los contratos acordados entre el club y la agencia de representantes son firmados al mismo tiempo que el contrato laboral entre el club y el futbolista, ii) las prestaciones satisfechas por el club son muy similares a las comisiones previamente pactadas entre el jugador y su agente, iii) y ocurre lo mismo con la extinción del contrato del jugador, el día que se produce la renovación del mismo el club crea un nuevo contrato con empresa representante.

Como solución a dicho conflicto, la Audiencia Nacional considera conforme a Derecho la posición establecida por la Inspección, mediante la cual imputan al jugador el pago realizado por el club, sin que sea necesario que el deportista haya efectuado dicho pago sino que únicamente tribute por el mismo.

#### **3.2.4. SÍNTESIS DE LA CUESTIÓN.**

Como reflexión final, cabe plantearse la finalidad de las acciones emprendidas por las partes implicadas en dicho conflicto. De acuerdo a los casos expuestos, independientemente de la perspectiva desde donde sea analizado el conflicto, la finalidad en todos los supuestos parece la misma, la elusión del pago de impuestos por parte del jugador.

Analizando los diferentes casos en los que se da este conflicto, todos siguen un mismo patrón, podemos apreciar como los clubes deportivos tratan de encubrir la evasión de impuestos de sus deportistas mediante contratos simulados, que crean relaciones contractuales completamente falsas (contrato simulado) que permiten eludir las obligaciones del contrato real o disimulado.

Es así como el desempeño de esta práctica reporta diversos beneficios fiscales para los deportistas, entre los cuales podemos destacar los siguientes:

- En primer lugar, la ventaja principal de esta práctica supone la no imputación de dichas cantidades como rendimientos del trabajo del deportista de élite, disminuyendo así su base imponible y, por tanto, pagando una menor cantidad de impuestos.
- En el caso de que se hubiesen imputado las prestaciones a los deportistas de élite, éstos tendrían que haber soportado el IVA correspondiente a los servicios prestados por el representante, sin posibilidad de deducírselo debido a que son los consumidores finales de dicho servicio.

Una vez analizado tanto su finalidad como sus beneficios ilícitos, podemos concluir que dicha práctica puede constituir una conducta fraudulenta llevada a cabo mediante pacto entre las partes, y por tanto se deberían considerar computables al deportista todas aquellas rentas que, aunque sean pagadas por el club, tengan origen en el contrato de representación entre el deportista y su agente.

### **3.3. LA PROBLEMÁTICA DE LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN Y LOS RENDIMIENTOS.**

#### **3.3.1. INTRODUCCIÓN**

Uno de los aspectos más controvertidos de la tributación de los deportistas profesionales es el del gravamen de aquellos rendimientos que derivan de la explotación de los derechos de imagen.

Se trata de un fenómeno desarrollado en los últimos años, derivados fundamentalmente del crecimiento exponencial que la repercusión que la industria deportiva en su conjunto ha experimentado, y con ello el de sus principales protagonistas, los deportistas profesionales, que se han convertido en personajes cuya trascendencia supera la de sus propios logros deportivos.

Sin duda uno de los aspectos que más ha contribuido a este crecimiento tiene que ver con la importancia que han experimentado los medios de comunicación en la repercusión del fenómeno del deporte, y en consecuencia su globalización en un mundo cada vez más interconectado. Y este crecimiento ha alcanzado ya caracteres exponenciales en los últimos años, con el desarrollo de las redes sociales, canales de televisión, etc, velocidad en su transmisión que han hecho que los eventos deportivos (Juegos Olímpicos, Mundiales de Fútbol, Campeonatos de Automovilismo, Motociclismo, Campeonatos como la NBA, Champions League, etc.) tengan audiencias millonarias y, en consecuencia, la repercusión económica (derechos televisivos, merchandising, etc.) de estos torneos haya crecido multiplicando su repercusión.

Es un hecho que hoy en día la generación de valor alrededor del deporte, hace que nos refiramos a este fenómeno económico como “industria deportiva”, y que sean muchos los estudios que ponen de relieve y evalúen en términos monetarios la importancia de determinados eventos deportivos e incluso de la contribución global de esa industria a la generación de riqueza de un país.<sup>59 60</sup>

Obviamente con esta situación, los verdaderos protagonistas de este fenómeno, los deportistas, no podían ser ajenos a esta circunstancia, y por ello, la retribución por su actividad comprende cada vez más una retribución por su propia prestación profesional / deportiva, pero también hay una parte que lleva aparejada la contraprestación que se recibe por la explotación de su propia imagen como personajes con trascendencia pública cuya imagen genera un rendimiento económico.

### **3.3.2. PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN.**

En esencia, el planteamiento de la cuestión viene determinada porque tradicionalmente los deportistas de élite (considerando por tales a estos efectos aquellos que por su

---

<sup>59</sup>FUNCAS, “El creciente peso del deporte en la economía y la sociedad”, Papeles de Economía Española nº 159: ‘Deporte y Economía’, 2019, “En España el deporte tiene un peso del 1,44% en el PIB y del 2,72% en el empleo, cifras por debajo de la media de la UE, que se sitúa en un 2,12% para el PIB y en el 2,72% para el empleo.”

<sup>60</sup> Andrés, A.G., “El Maratón de Valencia tuvo un impacto económico de 23 millones de euros en 2019”, La Razón, 28 de febrero de 2020. (disponible en: <https://www.larazon.es/comunidad-valenciana/20200228/lgm42usfs5golfr7um3vgcvlbe.html> ; última consulta 19/04/2020)

trascendencia social tienen una imagen pública susceptible de ser explotada económicamente) han jugado con la estrategia de ceder la explotación de su imagen a una sociedad, de forma que esos rendimientos quedarían gravados a tipos efectivos inferiores que si se percibieran directamente en sede de la persona física y tributaran a los tipos progresivos de la escala de IRPF.

Dado que esta cesión de los derechos a explotar la imagen del deportista podía hacerse por motivos económicos válidos o fruto de una estructura jurídica fraudulenta cuyo principal objetivo fuese la elusión fiscal, el legislador español se vio obligado a regular un sistema de imputación de rentas en el IRPF para aquellos casos en que se hubiera producido tal cesión.

En virtud del actual art 92 de la LIRPF <sup>61</sup> dicha imputación de rentas tendrá lugar cuando se cumplan los siguientes tres requisitos:

- i) Que el contribuyente haya cedido la explotación de su derecho de imagen a un tercero (denominado primer cesionario)
- ii) que preste servicios en el ámbito de una relación laboral
- iii) que el empresario (segundo cesionario) al que presta sus servicios laborales haya obtenido el derecho a la explotación de la imagen del trabajador adquiriéndoselo al primer cesionario.

No obstante lo anterior, tal imputación no procede cuando los rendimientos de trabajo en el ejercicio no sean inferiores al 85% de la suma de estos más la contraprestación total satisfecha por el empresario por obtener la explotación de los derechos de imagen.

Por un lado, la cantidad a imputar será la que pague el empresario por obtener la cesión menos lo que el deportista haya percibido por ceder los derechos sobre su imagen, cantidad que tributará en el IRPF del deportista.

---

<sup>61</sup> Artículo 2, Ley 13/1996 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

De igual forma y sobre estos rendimientos imputados y gravables se establecen una serie de deducciones para minorar la cuota del IRPF del deportista, y que se corresponden con los impuestos que hayan gravado esas cantidades imputadas, bien sea en la persona del primer cesionario, bien sea en el propio deportista, o en los socios de la entidad primera cesionaria.

Básicamente, los impuestos que habrán gravado estas cantidades en sede el primer cesionario (en la medida en que sea no residente), serán los impuestos similares al IRPF o al Impuesto sobre Sociedades satisfechos por esa entidad en el extranjero.

En el caso de los accionistas de ese primer cesionario, se tratará los impuestos gravados en el extranjero con ocasión de la distribución de dividendos o participación en beneficios distribuidos por ese primer cesionario, por la parte que corresponda a la cuantía imputada. Por último, los impuestos satisfechos por el propio cedente (el deportista profesional) se referirán a aquellos gravámenes de naturaleza similar al IRPF satisfechos en el extranjero y correspondientes a la contraprestación obtenida como consecuencia de la primera cesión de los derechos de imagen.

La idea que rige este complejo sistema de imputación es que el deportista tribute únicamente como si hubiera percibido directamente el rendimiento del segundo cesionario permitiendo la deducción de cualquier otro impuesto devengado. Para ello, la propia norma establece una doble limitación a la aplicación de estas deducciones:

- no serán deducibles los impuestos satisfechos en países o territorios calificados como paraíso fiscal.
- las deducciones no podrán exceder en su conjunto el importe de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible.

### **3.3.3. ASPECTOS CONTROVERTIDOS DE LA TRIBUTACIÓN EN TORNO AL CONCEPTO DE CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN.**

Son muchos los aspectos controvertidos que se derivan de la aplicación práctica y de la interpretación de una norma como ésta, pues la casuística de situaciones y también el

desarrollo de la imaginación (cuando no autentica picaresca) han derivado en estructuras agresivas que generan aspectos controvertidos en la aplicación de este régimen.

A continuación, intentaré reflejar algunos de ellos:

- Supuestos de existencia de simulación o fraude de ley con ocasión de la cesión de los derechos de imagen.
- Controversias en cuanto a la regla 85/15.
- Otros aspectos polémicos en el sistema de imputación de rentas.
- La utilización del mecanismo de las marcas comerciales.

**a) Supuestos de existencia de simulación o fraude de ley con ocasión de la cesión de los derechos de imagen.**

Puede servir como ejemplo para ilustrar esta situación, el caso de una estrella futbolística que percibía parte de su retribución a través de un entramado de sociedades.

El procedimiento seguido consistía en que el padre del deportista como representante de éste mientras era menor de edad, cedió el derecho a explotar la imagen de su hijo a una sociedad radicada en un paraíso fiscal y que ésta a su vez contrataba la explotación de estos derechos a otro intermediario, también situado en paraíso fiscal, que a través de una figura fiduciaria, permitía mantener ocultos a los titulares y beneficiarios económicos últimos de estas sociedades.<sup>62</sup>

De acuerdo con esta estructura, el deportista no tributaría por cantidad alguna en España como consecuencia del cobro por la cesión de los derechos de imagen, cuando de no haber utilizado esta estructura, el jugador habría cedido los derechos directamente, teniendo que

---

<sup>62</sup> Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 25 de julio de 2016, n. 256/2016, “todas estas sociedades estaban controladas por el astro y su padre, que eran beneficiarios últimos de todos los ingresos derivados de la gestión y explotación de los derechos de imagen del astro”.

integrar tales rendimientos en su base imponible, y tributado en consecuencia en su IRPF al tipo máximo de gravamen.

Planteada así la cuestión y siendo evidente el ahorro obtenido por la persona física, se ha planteado en numerosas ocasiones si la obtención de esta ventaja fiscal podía calificarse como un supuesto de simulación o simplemente se trataría de una economía de opción. La diferencia es más sustancial que meramente terminológica, pues en los dos primeros casos estaríamos ante un ilícito, mientras que en caso de la economía de opción, se trataría de una decisión fundada en la mejor alternativa que se le presentaría al sujeto en base a las opciones disponibles.

En el caso concreto al que nos hemos referido en este punto, concluye la sentencia de la Audiencia Provincial, “que existe una discordancia enorme la apariencia y la realidad jurídica”.

La apariencia era que el deportista o su padre habían cedido los derechos de explotación de su imagen a una primera sociedad y que esta contrataba con terceros por medio de otra segunda sociedad la explotación de dicha imagen. Sin embargo, la realidad era distinta pues el deportista contrataba directamente con los sujetos interesados en la explotación de los derechos, de forma que tanto la cesión a la primera sociedad como el contrato de explotación de ésta con la segunda sociedad constituía una mera simulación.

Considera la Sentencia que en ambos casos estamos ante supuestos de simulación absoluta<sup>63</sup>, de forma que la tributación que correspondería en España es la derivada de la cesión realmente efectuada, de tal forma que las cantidades satisfechas por esas sociedades terceras, deberían tributar en el IRPF del deportista.

Sirva este supuesto para exponer la discusión práctica que en muchas ocasiones nos podemos encontrar en la tributación de los deportistas con ocasión de la cesión de sus derechos de imagen, solucionándose con la apreciación práctica por parte de la

---

<sup>63</sup> Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 25 de julio de 2016, n. 256/2016, “todas las sociedades estaban controladas por el astro y su padre, que eran los beneficiarios últimos de todos los ingresos derivados de al gestión y los derechos de imagen de aquel”.

Administración y en su caso de los Tribunales de si la conducta debe tratarse como una simulación o un fraude de ley, o como una mera economía de opción.

En cualquier caso y para el supuesto analizado, y tal y como indican algunos autores <sup>64</sup>, “casos como éste parecen ser los causantes de la modificación operada en el régimen de transparencia fiscal internacional, en el que se ha incrementado el catálogo de los rendimientos que se imputan, entre los que, a diferencia de lo que venía ocurriendo desde su implantación, han pasado a incluirse los derivados de los derechos de imagen” ( recogido en el art 91.3 d) de la LIRPF desde la modificación introducida por la Ley 26/2014 de 27 e noviembre).

#### **b) Controversias en cuanto a la regla 85/15.**

Como siempre que se establece una regla objetiva en la normativa tributaria, la norma de distribución 85/15 entre rendimientos de trabajo y cesión de derechos de imagen ha suscitado críticas por cuanto en la práctica puede suponer la aceptación de que una parte de la renta percibida por el deportista (la correspondiente a ese 15%) puede quedar exonerado de tributación, especialmente si además se utiliza un paraíso fiscal, con lo que al final la tributación efectiva del deportista se reduce globalmente.<sup>65</sup>

En cualquier caso, más allá de que pueda cuestionarse la equidad de una norma de esta característica, el establecimiento de este baremo objetivo, evita polémicas en cuanto a su aplicación y permite una cierta seguridad jurídica en el establecimiento de las relaciones económicas globales de los deportistas con los clubs que les pagan.

Otros aspectos controvertidos en el cálculo de los referidos porcentajes, ha venido de la discusión sobre si los importes correspondientes a rendimientos del trabajo y de cesión de derechos, debe computarse por su importe íntegro o por su importe neto. Parece que

---

<sup>64</sup> Morón Pérez, C., “Medidas para evitar el fraude fiscal de los deportistas”, Respuestas Jurídicas al Fraude en el Deporte, Dykinson, S.L., 2017.

<sup>65</sup> CASANOVAS GUASCH y LANDA AGUIRRE, “El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen”, Jurisprudencia Tributaria, núm. 6, 1997, pg. 19, “para que no proceda la aplicación de la imputación, las cantidades pagadas por la entidad que utiliza los derechos de imagen no pueden ser superiores al 17,647% del salario percibido en el mismo periodo por la persona cedente de la imagen”.

la interpretación más comúnmente seguida se inclina por considerar que ha de tenerse en cuenta por sus importes brutos <sup>66</sup>. Lo mismo sucede respecto a la cuestión de si la comparación de porcentajes, debe efectuarse de forma separada por cada club o entidad pagadora, en el supuesto de que el deportista hubiera mantenido durante el mismo ejercicio fiscal, relaciones laborales con más de un club.

### **c) Otros aspectos polémicos en el sistema de imputación de rentas.**

Respecto al complejo sistema de imputación de rentas y de deducción de los impuestos soportados en el extranjero, se han suscitado algunas dudas en cuanto si estos rendimientos podrían ser considerados, cumpliéndose los requisitos establecidos por la normativa del IRPF (generación en más de dos años, no recurrencia de los mismos, etc), como rendimientos irregulares y por tanto beneficiarse de la reducción del 30% en su cómputo. De acuerdo con algunos autores <sup>67</sup>, si tales rentas se corresponden con la cesión de los derechos de imagen durante varios ejercicios se deberían permitir su acogimiento a la reducción prevista en el art 26.2 del LIRPF, ya que se trataría de rentas cuyo periodo de generación sería superior a dos años.

Por último, se ha criticado el hecho del incremento en la imputación de rentas que se produce como consecuencia del cómputo ingreso a cuenta (actualmente del 24% cuando se paga aun residente sin Convenio y fuera de la UE) que debe añadirse cuando a la entidad cesionaria se encuentra en esta situación y que implica que el deportista tiene que tributar por vía de imputación por una renta superior a la pactada entre el club y esa entidad cesionaria no residente. Algunos autores como Falcón y Tella <sup>68</sup>, consideran “que la pervivencia del sistema de ingresos a cuenta no tiene ningún fundamento legal por existir con otro pago a cuenta, esto es, la retención que debe practicar el club o entidad deportiva sostiene la nulidad radical de este ingreso a cuenta por gravar una renta ficticia”.

---

<sup>66</sup> En este sentido, Plaza de Diego, en su obra “Fiscalidad del derecho a la propia imagen” señala que tiene que computarse separadamente por cuanto el nuevo empresario que contrata la persona física no tiene por qué conocer los importes que por uno u otro concepto fueron satisfechos por el anterior pagador.

<sup>67</sup> Pedreira Menéndez, J., “La tributación de los derechos de imagen de los deportistas vinculados por relaciones laborales”, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, ISSN 1138-9540, n. 214, 2001, págs. 3-42.

<sup>68</sup> Falcón y Tella, R., “Las ayudas del plan 2000E para la adquisición de vehículos y la imposición sobre la renta”, Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, Nº 10, 2010, pp. 7-14.

Otra crítica que ha suscitado el régimen de imputación proviene del hecho de que el primero de sus presupuestos de hecho (que el contribuyente haya cedido la explotación de su derecho de imagen a un tercero, denominado primer cesionario) presume que ese primer cesionario es una entidad, que siendo residente o no en España, es participada por el deportista. Pero podría ser que no fuera así en cuyo caso el deportista no tendría derecho a participar en los beneficios obtenidos por tal sociedad, y sin embargo se le exigiría una tributación en España por el mecanismo de imputación de rentas. Tal y como afirman algunos autores que ponen en duda la constitucionalidad de tal mecanismo por infracción del principio de capacidad económica, recogido en el artículo 31 de la CE, se establece una especie de presunción iuris et de iure de que el primer cesionario es una entidad perteneciente o controlada por el deportista cuando no tiene por qué ser necesariamente así <sup>69</sup>.

Finalmente, también ha sido objeto de críticas el hecho de que la referida imputación sólo aplique en los supuestos de que exista una relación laboral, pues en aquellos supuestos en que la vinculación con la entidad pagadora se produjera en el marco de una actividad profesional o de prestación de servicios, no aplicaría tal imputación. Nuevamente se cuestiona este distinto tratamiento tributario por una posible vulneración de los principios constitucionales de igualdad y capacidad económica.<sup>70</sup>

#### **d) La utilización del mecanismo de las marcas comerciales**

La aplicación del mecanismo anti elusión de la imputación fiscal de las rentas derivadas de la cesión de los derechos de imagen ha dado lugar a esquemas que intentan evitar esas consecuencias tributarias y donde los deportistas registran sus nombres y apellidos como marcas comerciales comunitarias, que luego ceden a sus clubs deportivos a cambio de

---

<sup>69</sup> Cordero Saavedra, L., "Las rentas por cesión de derechos de imagen: calificación en el derecho interno y en los convenios para evitar la doble imposición", Revista de derecho financiero y de hacienda pública, ISSN 0484-6885, Vol. 52, n. 264, 2002, págs. 421-446, " se aplica en este caso una presunción iuris et de iure de que las cantidades satisfechas por la entidad que se beneficia de los derechos de imagen se perciben, de una u otra forma, por el titular cedente de dichos derechos".

<sup>70</sup> Lete Achirica, C., "Los derechos de imagen en el IRPF", Impuestos, núm. 10, 1999, págs. 27 y ss, "la concreta actividad profesional o deportiva desarrollada por los contribuyentes del IRPF no puede erigirse en justificante del diferente trato respecto de las mismas clases de rentas".

una contraprestación, para que estos posteriormente las exploten mediante la correspondiente cesión de la licencia.

De acuerdo con la literalidad de la norma, no procedería tal imputación porque esta sólo aplica a la cesión de los derechos de imagen, y el rendimiento obtenido se reconocería como un rendimiento de capital mobiliario.

La doctrina ha criticado este esquema, calificándolo como más cercano a una simulación que a una verdadera economía de opción.<sup>71</sup>

Igualmente, la Administración Tributaria ha recogido este criterio al considerar que la marca vinculada directamente con el nombre del deportista hace que se produzca una asociación directa entre el nombre y la imagen. En este sentido la Resolución del TEAC de 20 de noviembre de 2003<sup>72</sup>, califica fiscalmente como pago por cesión de derechos de imagen las cantidades abonadas por el club de fútbol a jugadores por el concepto de cesión de licencia de marca, en virtud de contratos de licencia de marca suscritos por el club con la sociedad a la que el jugador ha aportado o cedido la marca con su nombre e imagen<sup>73</sup>.

---

<sup>71</sup> Cazorla Prieto, L.M. y Corcuera Torres, A., *Los impuestos del Deporte*, op. cit., págs. 244-245. Pedreira Menéndez, J., “La tributación de los derechos de imagen de los deportistas vinculados por relaciones laborales”, op. cit., pág. 35

<sup>72</sup> Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 00/3279/2002 de 20 de Noviembre de 2003.

<sup>73</sup> Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 00/3279/2002 de 20 de Noviembre de 2003, “que cualquiera que sea la denominación o nomen iuris que las partes hayan asignado a un contrato o negocio jurídico, lo cierto es que se trata de un negocio jurídico con causa laboral, ya sí debe ser considerado a la hora de aplicar el sistema tributario a dicha realidad”.

#### **4. CONCLUSIONES.**

PRIMERA.- La naturaleza de la actividad del deportista profesional requiere un tratamiento fiscal que, sobre la base del régimen tributario general, considere algunas de las especialidades de su actividad. Estas notas características hacen referencia a su actividad dinámica basada en la obtención de rentas en jurisdicciones distintas y en la diversa naturaleza de estos rendimientos percibidos.

SEGUNDA.- Para los deportistas profesionales que sean residentes fiscales en España, su tributación vendrá determinada de acuerdo con el régimen de IRPF, variando las formas de rendimientos obtenidos en función de si el deportista profesional realiza su actividad profesional por cuenta propia o ajena o si obtiene rendimientos diferentes a los directamente derivados de su actividad deportiva.

TERCERA.- Si el deportista profesional no tiene la consideración de residente fiscal en España, la norma general que determina su tributación es el IRNR, sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en los CDI en los casos en que sea residente en un país que ha suscrito un CDI con España.

CUARTA.- La sofisticación de la actividad de los deportistas profesionales y su relación con la industria del deporte ha dado lugar, en los últimos tiempos, a frecuentes controversias respecto a la interpretación de las normas fiscales a las que se encuentran sujetos en España.

QUINTA.- Respecto al concepto de residencia fiscal en España, la movilidad que lleva aparejada la actividad del deportista profesional ha dado lugar a numerosas controversias con la Administración Tributaria, normalmente basadas en casuísticas muy variadas en relación a la acreditación de las condiciones determinantes para la consideración de dicha residencia fiscal.

SEXTA.- El ordenamiento tributario español, para evitar abusos, ha endurecido las condiciones para ser considerado no residente fiscal cuando se produce el traslado de los nacionales españoles a territorios calificados como paraíso fiscal.

SÉPTIMA.- El régimen de impatriados que fue pionero en España y que posibilitó la atracción a España de deportistas profesionales ha ido reduciendo sus ventajas, al mismo tiempo que los ordenamientos de otros países han aumentado su atractivo con la introducción de medidas fiscales que se adaptan a las necesidades de los deportistas.

OCTAVA.- En relación con los pagos realizados a los agentes de los deportistas profesionales por las entidades deportivas, la jurisprudencia ha asentado el criterio de que tales pagos deben considerarse rendimientos imputables al deportista profesional, con independencia de quien sea el sujeto pagador.

NOVENA.- Una fuente muy importante de los ingresos obtenidos por el deportista profesional está constituida por la explotación de sus derechos de imagen. El abuso de prácticas fraudulentas con la utilización de sociedades extranjeras para camuflar los rendimientos derivados de la explotación de estos derechos de imagen, dio lugar en el ordenamiento español al establecimiento de una norma objetiva y proporcional denominada 85/15. Su aplicación a través de un complejo método de imputación de las rentas ha dado lugar a conflictos y controversias en la aplicación del precepto.

## 5. BIBLIOGRAFÍA.

### • MANUALES ESPECIALIZADOS E INFORMES:

- Carmona Fernández, N., “Derechos de imagen y transparencia fiscal”, Tribuna Fiscal, n. 79, 1997, pág. 60.
- Casanovas Guasch y Landa Aguirre, “El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen”, Jurisprudencia Tributaria, núm. 6, 1997, pg. 19.
- Cazorla Prieto, L.M. y Corcuera Torres, A., Los impuestos del Deporte, Aranzadi, España, 1999, pág. 236
- Cazorla Prieto, L.M. y Peña Alonso, J.L., “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, 1999, p. 65.
- Chico de la Cámara, P., “¿Crisis del criterio de residencia habitual? Una propuesta de revisión para someter los tributos de naturaleza personal exclusivamente en el Estado de la fuente”, Estudios financieros, Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, ISSN 1138-9540, N° 257-258, 2004, pp. 65-132.
- Chico de la Cámara, P., “Criterios para determinar la residencia fiscal en España con especial referencia a los últimos cambios en la legislación tributaria para atraer a los deportistas de élite”, Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música, ISSN: 1575-8923, N° 12, 2004, pp. 252-253.
- Chico de la Cámara, P., “Criterios para determinar la residencia fiscal en España con especial referencia a los últimos cambios para atraer a nuestro país a deportistas de elite”, Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música, ISSN 1575-8923, N° 12, 2004, p. 262.
- Chico de la Cámara, P., “Cuestiones problemáticas de la residencia fiscal de los deportistas: medios tasados de prueba y traslado a paraísos fiscales”, Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento, ISSN 2171-5556, N° 29, 2010, págs. 31-44.

- Cobos Gómez, J.M., “El conflictivo tratamiento fiscal de los pagos a agentes de jugadores”, MAGAZINE SPORTS & ENTERTAINMENT, GARRIGUES, 2019.
- Cordero Saavedra, L., El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 251.
- Cordero Saavedra, L., “Las rentas por cesión de derechos de imagen: calificación en el derecho interno y en los convenios para evitar la doble imposición”, Revista de derecho financiero y de hacienda pública, ISSN 0484-6885, Vol. 52, n. 264, 2002, págs. 421-446.
- Cordón Ezquerro, T., “Régimen fiscal de los impatriados y expatriados”, Información Comercial Española, ICE: Revista de economía, ISSN 0019-977X, Nº 825, 2005 (Ejemplar dedicado a: Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional), p. 81.
- Delgado García, A.M., Oliver Cuello, R. Quintana Ferrer, E. y Urquizu Cavallé, A., Fiscalidad del Deporte, Bosch fiscalidad, 2008, pp.177-260.
- Falcón y Tella, R., “El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas”, Civitas, Revista Española de Derecho Deportivo, nº 9, 1998, pág. 8
- Falcón y Tella, R., “Las ayudas del plan 2000E para la adquisición de vehículos y la imposición sobre la renta”, Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, Nº 10, 2010, pp. 7-14.
- Florián García, B., Curso de Derecho Tributario: Parte Especial, Tecnos, 2019 (13ªed.), p. 210.
- FUNCAS, “El creciente peso del deporte en la economía y la sociedad”, Papeles de Economía Española nº 159: ‘Deporte y Economía’, 2019.
- Herrera Molina, P.M., “La discriminación inversa en el Derecho comunitario. Apunte sobre la STJUE (Sala 6ª) de 24 de octubre de 1996”, Impuestos, nº 14, 1996.

- Jiménez Compaired, I., El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid. España, 2001, págs. 74, 75 y 77.
- Méndez Moreno, A., “Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas”, Estudios sobre la renta de las personas físicas, 2000, pp. 637-638.
- Morón Pérez, C., “Medidas para evitar el fraude fiscal de los deportistas”, Respuestas Jurídicas al Fraude en el Deporte, Dykinson, S.L., 2017.
- Plaza de diego, M.A., Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, págs. 161-162.
- Plaza y Jabat, S., “El derecho a la imagen. Su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario”, Crónica Tributaria, n. 81, 1997, pág. 95.
- Pedreira Menéndez, J., “La tributación de los derechos de imagen de los deportistas vinculados por relaciones laborales”, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, ISSN 1138-9540, n. 214, 2001, págs. 3-42.
- Rodríguez Santos, F.J., «Los derechos de imagen en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», Crónica Tributaria, n. 89, 1999, pág. 103.
- Sánchez Pino, A.J., “la Tributación de los deportistas en el IRPF”, El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas : homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero / coord. por Antonio Cubero Truyo Árbol académico, 2016, ISBN 978-84-470-5087-1, pp.280-281.
- Vaquera García, A., “Aspectos actuales de la fiscalidad de la renta de los futbolistas profesionales”, Nueva Fiscalidad, n.3, 2018, pp.119-147.

- **ARTÍCULOS DE PRENSA:**

- Andrés, A.G., “El Maratón de Valencia tuvo un impacto económico de 23 millones de euros en 2019”, La Razón, 28 de febrero de 2020. (disponible en: <https://www.larazon.es/comunidad-valenciana/20200228/lgm42usfs5golfr7um3vgcvlbe.html> ; última consulta 19/04/2020).
- EUROPA PRESS, “Por qué vivir 183 días en España puede condenar o librar del fraude a Shakira”, La Vanguardia, 6 de junio de 2019 (disponible en: <https://www.lavanguardia.com/economia/20190606/462706784455/shakira-fraude-hacienda-ley-espanola-residencia-fiscal-183-dias.html> ; última consulta 19/04/2020).
- Mazo, E.S., “La nueva 'ley Beckham' de Italia revoluciona el fútbol profesional”, Expansión, 28 de junio de 2019 (disponible en: <https://www.expansion.com/juridico/actualidadtendencias/2019/06/28/5d16512d468aebd23e8b46d2.html> , última consulta 21/04/2020)
- Méndez, R., “Hacienda exige a los pilotos de Moto GP y F1 tributar parte en España aunque vivan fuera”, El Confidencial, 8 de octubre de 2019. (disponible en: [https://www.elconfidencial.com/empresas/2019-10-08/hacienda-pilotos-impuestos-espana-moto-gp-f-208\\_2270540/](https://www.elconfidencial.com/empresas/2019-10-08/hacienda-pilotos-impuestos-espana-moto-gp-f-208_2270540/) , última consulta 26/4/2020).
- Méndez, R., “Borja Thyssen, absuelto de delito fiscal: no hay pruebas de que fingiera vivir en Andorra”, El Confidencial, 16 de diciembre de 2019 (disponible en: [https://www.elconfidencial.com/espana/2019-12-16/borja-thyssen-absuelto-delito-fiscal-residencia-andorra\\_2378996/](https://www.elconfidencial.com/espana/2019-12-16/borja-thyssen-absuelto-delito-fiscal-residencia-andorra_2378996/) ; última consulta 19/04/2020).

- **RECURSOS ELECTRÓNICOS:**

- Agencia Tributaria Española, “Convenios de Doble Imposición” (disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/esES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/cdi.aspx> ).

- OECD (2019), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (disponible en: <https://doi.org/10.1787/765324dd-es> ).
- ICEX, “Resumen de la imposición sobre la renta de las personas físicas”, Régimen Fiscal de Reino Unido. (disponible en: <https://www.icex.es/icex/es/navegacion-principal/todos-nuestros-servicios/informacion-de-mercados/paises/navegacion-principal/invertir-en/regimen-fiscal/index.html?idPais=GB#2> ).

- **LEGISLACIÓN INTERNACIONAL:**

- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de febrero de 1995, C-279/93.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de diciembre de 1995, C-415/93.

- **LEGISLACIÓN NACIONAL:**

- Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.
- Ley 13/1996 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
- 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 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.

- 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 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.
- Reglamento sobre Agentes de Jugadores, FIFA, 2014.
- Decreto Ley 34/2019, 30 de abril de 2019, aprobado en Italia.
- Decreto Ley 249/2009, 23 de diciembre de 2009, aprobado en Portugal

- **JURISPRUDENCIA**

- Contestación de la Dirección General de Tributos, n. 2105/00, de fecha 21/11/00.
- Resolución Dirección General de Tributos de 17 febrero 2014, n. V0429-14.
- Resolución Dirección General de Tributos de 7 marzo 2014 n. VO630-14.
- Resolución Dirección General de Tributos 25 de febrero 2002, n. 0296-02.
- Resolución Dirección General de Tributos de 21 de junio de 1999, n. 1075-99.
- Resolución Dirección General de tributos de 30 de enero de 2019, n. V0201-19.
- Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 1866/2017 de 11 Junio 2019.
- Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 3548/2017 de 10 Julio 2019.

- 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.
- Sentencia de la Audiencia Nacional (Contencioso) de 13 mayo de 2019, 2019/31891.
- Sentencia de la Audiencia Nacional (Contencioso) de 12 junio de 2019, 2019/683435.
- Sentencia de la sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional - Sección 2ª de 26/4/2007 (RJ 2007\142213).
- Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 25 de julio de 2016, n. 256/2016.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 7 de junio de 1994.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 26 de mayo de 1997.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 2009 (RJ Aranzadi 2010-261).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2010 (RJ Aranzadi 2010-3769).
- Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2011 (RJ Aranzadi 2011-919).