

**FÉLIX PLAZA, JOSÉ MARÍA COBOS  
and ANA CARRETE**

**Garrigues Sports & Entertainment**

---

**Contents:** 1. Introduction.-2. Rules on residence.-3. Sportspeople resident in Spain.-4. Grants for high-performance sportspeople.-5. Severance pay.-6. Pension plans (Professional sportspeople mutual societies).-7. Exemption for work performed abroad: expatriates' tax regime.-8. Sportspeople not resident in Spain.-9. Inbound expatriates regime.-10. Image right licensing arrangements.-11. Value added tax on the licensing of image rights.-12. Withholdings on image rights

## **1. INTRODUCTION**

At a personal taxation level, Spanish legislation currently contains some special rules that are applicable to, among others, the very unique group that is professional sportspeople.

In this regard, we analyze below, inter alia, the current legislative framework applicable to the income or revenues derived from the exploitation of one's own image rights both at a national and an international level through the practice of interposing conduit companies, the residence requirements, and the election to be taxed as a non-tax-resident in Spain, as well as the exemptions and pension plans regulated by domestic legislation that are applicable to the sports world.

## **2. RULES ON RESIDENCE**

The tax treatment of sportspeople in Spain will vary according to their status as residents or nonresidents in Spain, with a special regime existing

(known as the «inbound expatriates regime») for nonresidents who become tax resident in Spain as a result of their transfer to it.

In accordance with Spanish legislation, and notwithstanding the provisions of the tax treaties, a person is considered tax resident if he is in one of the following situations:

- He stays for more than 183 days, during the calendar year, in Spanish territory.
- His center of economic interests is located in Spain.
- His center of vital interests is in Spain.

In this respect, Spanish legislation establishes a rebuttable presumption that persons whose not legally separated spouse and dependent children reside in Spain are considered tax resident in Spain.

Notwithstanding the above, where a Spanish citizen who is tax resident in Spain transfers his residence to a tax haven, he will continue to be liable for Spanish personal income tax during the tax period in which he changed residence and the four following tax periods.

### 3. SPORTSPEOPLE RESIDENT IN SPAIN

As a general rule, income obtained by sportspeople as a result of their professional activity can be classified into two broad categories according to the type of relationship between the sportsperson and the payor of the income:

- In the case of an employment relationship, usually of a special nature, the income will be classified as salary income.
- Where the relationship is not of an employment nature, but rather the sportsperson organizes his activity with his own means, the income will be classified as income from economic activities.

The main difference between the two types of income is that, while hardly any expenses (essentially only social security contributions) can be deducted in determining net salary income, in the case of income from economic activities, all those expenses necessary to pursue the sports activity can be deducted.

In both cases, the income is taxed according to a progressive tax scale. The tax scale (notwithstanding the special features existing in certain autonomous communities) for the year 2010 is as follows:

Net taxable income — Up to euros	Gross tax payable — euros	Rest of net taxable income — Up to euros	Applicable rate — Percentage
0,00	0,00	17,707.20	24
17,707.20	4,249.73	15,300.00	28
33,007.20	8,533.73	20,400.00	37
53,407.20	16,081.73	Thereafter	43

At the time of drafting this chapter, the General State Budgets Bill for 2011 is undergoing passage through Parliament, and envisages the introduction of two new tranches in the scale of tax rates, with a rate of 44% for income exceeding € 120,000.20, and of 45% for income exceeding € 175,000.20.

### 4. GRANTS FOR HIGH-PERFORMANCE SPORTSPEOPLE

As a means of fostering sports in Spain, Spanish legislation provides for an exemption, of up to a maximum of €60,100 annually, for monetary grants for sports training and technical assistance received by people who are recognized as high-performance sportspeople

The requirements for applying this exemption are as follows:

- The grants must be funded directly or indirectly by the National Council of Sports, the Olympic Sports Association, the Spanish Olympic Committee or the Spanish Paralympics Committee.
- The sportspeople must meet the requirements established in Royal Decree 1467/1997, of September 19, 1997, on high-performance sports.

Spanish legislation considers as high-performance sportspeople those referred to in the decisions adopted for such purpose by the Secretary of State-Chairman of the National Council of Sports, in collaboration with the Spanish sports federations and with the autonomous communities, as the case may be. For these purposes, high-performance sports are deemed to be sports which are of interest to the State, in that they constitute an essential factor in the development of sports because they serve as a stimulus in promoting sports at a grassroots level, by virtue of the technical and scientific requirements necessary for their preparation and due to their function of representing Spain in official sporting competitions and trials of an international nature.

## 5. SEVERANCE PAY

As a general rule, the Personal Income Tax Law establishes an exemption for severance for the dismissal or termination of the worker at the amount established as mandatory by the Workers' Statute or by the implementing labor regulations, although severance established in collective labor agreements, company agreements or employment contracts may not be considered as mandatory. Specifically, in the case of an unjustified dismissal the maximum amount set in the Workers' Statute is 45 days' per year worked (subject to certain limits), which is the amount that would be exempt.

Notwithstanding the above, on the basis of a Supreme Court judgment dated December 21, 1995, which concluded that the exemption did not apply to severance paid as a result of the early termination of a special senior management employment relationship (since there is no maximum or minimum limit on the amount of severance in its specific legislation), the Spanish authorities and courts have been applying this view to professional sportspeople whose special employment relationship is regulated in Royal Decree 1006/1985.

However, the Supreme Court has recently addressed the specific case of professional sportspeople in its judgment of November 18, 2009, in which it held that the view that it took in relation to senior management personnel cannot be extrapolated to professional sportspeople because, although both are special employment relationships, they respond to different situations and the wording of the labor law governing them is different.

Thus, the legislation applicable to professional sportspeople establishes, as a minimum severance pay limit guaranteed to the worker, two months' pay per year worked, so this is the limit that serves to determine the partial exemption for personal income tax purposes.

In addition, the portion of the taxable income derived from the severance pay may qualify for a 40% reduction if the income was generated over a period exceeding two years.

Lastly, in cases where there is no dismissal, but rather a mutually agreed termination of the employment relationship, the severance received will be taxed in full, although it may qualify for a 40% reduction. As of the writing of this chapter, the General State Budgets Bill for 2011 is currently undergoing passage through the Spanish Parliament. This Bill establishes a ceiling of €300,000 to which the 40% reduction would be subject.

## 6. PENSION PLANS (PROFESSIONAL SPORTSPEOPLE MUTUAL SOCIETIES)

Spanish tax legislation offers personal income taxpayers the possibility of reducing their taxable income with the contributions they make to pension plans and other pension systems. In general, the amounts contributed usually cannot be recovered until retirement (usually at the age of 65), which is the moment when the amounts recovered will be taxed as salary income.

The amounts contributed and qualifying for the reduction cannot exceed the lower of the following amounts:

- €10,000 per year in total. However, in the case of taxpayers over the age of 50, the amount will be €12,500, or
- 30% of the sum of the net salary and economic activities income received individually in the year. This percentage will be 50% for individuals over the age of 50.

In addition, contributions can be made in favor of a spouse up to the maximum limit of €2,000 per year, provided that the spouse does not obtain net salary and economic activities income or obtains them in an amount lower than €8,000 per year.

Spanish legislation also offers a special regime for professional sportspeople and high-level sportspeople.

According to this regime, professional sportspeople and high-level sportspeople can make contributions to Professional Sportspeople Mutual Societies, which entitle them to a specific reduction in their taxable income for personal income tax purposes. The main characteristics of this special regime are the following:

- The contributions will be subject to the maximum limit of €24,250 per year, including contributions from the sponsor that were attributed as salary income.
- Contributions will not be permitted under this special regime once the sportsperson has ended his working life as a professional sportsperson or has lost his status as a high-level sportsperson. However, he will keep the right to make contributions to the mutual society but in accordance with the general regime already described.
- The vested rights will only be exercisable in the cases envisaged for critical illness or long-term unemployment plans. However, one year after the sportsperson has ended his working life as a professional

sportsperson or has lost his status as a high-level sportsperson, he will be able to withdraw the amounts.

#### 7. EXEMPTION FOR WORK PERFORMED ABROAD: EXPATRIATES' TAX REGIME

Spanish legislation establishes an exemption for work performed abroad by taxpayers resident in Spain which may be applicable to sportspeople in the year in which they leave Spain or in the year of arrival if they were considered tax residents in Spain. The exemption would also apply to sportspeople who receive salary income from foreign teams, if some of the competitions take place abroad. This scenario is common, for example, in the case of professional cyclists.

The requirements for applying this exemption, which amounts to €60,100 annually, are as follows:

- The employee must be Spanish resident in accordance with the Personal Income Tax Law, that is, his principal residence must be located in Spain.
- The work must be effectively performed abroad for a company or entity not resident in Spain or for a permanent establishment located abroad.
- Where the entity that receives the expatriate's services is related to the entity that employs him or to that in which the individual performs his services, the following requirements must be met in order to deduct the expenses as support services provided between related entities:
  - The services are or may be advantageous or of use to the recipient.
  - The territory in which the work is performed must apply a tax of an identical or similar nature to Spanish personal income tax, and it must not be legally classified as a tax haven.

#### 8. SPORTSPEOPLE NOT RESIDENT IN SPAIN

Sportspeople who are not resident for tax purposes in Spain will be taxed on the income they obtain in Spain.

Spanish tax legislation establishes that income derived, directly or indirectly, from the personal performance in Spain of artistes and sportspeople, or from any activity related to such performance, even if it is received by a

person or entity other than the artiste or sportsperson, will be treated as income obtained in Spain.

This rule is substantially similar to the one established in the OECD Model Convention and follows what is established in practically all of the tax treaties signed by Spain.

The main special feature of the tax treatment of nonresidents is that their income is subject to a flat rate of 24%, an amount which will be withheld by the payor of the income.

In the case of sportspeople who do not have an employment, but rather a professional relationship, with the payor of the income, they will be able to deduct certain expenses, in a limited manner, to determine their net income (mainly expenses of personnel posted to Spain and supplies consumed in Spain in the course of the activity).

However, in view of the doubts that the limitation of deductible expenses raised regarding its compatibility with EU Law<sup>1</sup>, the current legislation has been amended to permit the deduction of the expenses that individuals resident in Spain are allowed to deduct, provided that the taxpayer evidences that they are directly related to the income obtained in Spain and that they have a direct and inseparable link to the activity pursued in Spain. Nonetheless, the recognition of these expenses will not affect the relevant tax withholdings (they will still have to be made on the gross amount), which will entail the need to claim refunds of the withholdings afterwards.

#### 9. INBOUND EXPATRIATES REGIME

As noted above, Spanish tax residents are subject to personal income tax according to a progressive scale of rates depending on their income level, the maximum rate of which is 43%.

However, in 2003 a regime was introduced in Spanish legislation under which individuals who acquire tax resident status in Spain as a consequence of their move to Spanish territory may choose to be subject to personal income tax (that is, applying the tax scale and being taxed at a maximum rate of 43%) or to nonresident income tax, during the tax period in which the change of residence takes place and the five following tax years (that is, being subject to a flat rate of 24% during six tax periods).

1. See European Court of Justice judgment of February 15, 2007 (*Centro ecuestre de Leziría Grande Lda v Bundesamt für Finanzen* Case).

This regime is applicable to artistes and sportspeople, among others, although recently (effective January 1, 2010) the application of this regime has been limited by the imposition of an additional requirement.

In very brief terms, Sportspeople wishing to apply this regime must meet the following requirements:

- They must not have been residents in Spain in the ten years prior to their move to Spanish territory.
- The move to Spanish territory must arise as a consequence of an employment contract.
- Their work must be effectively performed in Spain.
- Said work must be performed for a company or entity resident in Spain or for a permanent establishment in Spain of a nonresident entity.
- The work income deriving from said employment relationship must not be exempt from nonresident income tax.

In addition, in order to apply this special regime in the case of nonresidents posted to Spain on or after January 1, 2010, the «foreseeable» income from the employment contract in each one of the tax periods in which the special regime applies may not exceed the amount of €600,000.

This modification raises several doubts including, among others, the interpretation of the term «foreseeable.» In any event, the quantitative limit established has substantially reduced the application of this regime to the sports world, especially that of soccer, where the most talked-about signings significantly exceed the amount of €600,000.

Lastly, another difference that existed for individuals who elected to be taxed as nonresidents in Spain is that they were considered nonresidents for the purposes of wealth tax, which meant that, unlike tax residents, a nonresident was only taxed on those assets and rights that were located, could be exercised or had to be fulfilled in Spain.

However, at this moment in time, wealth tax is not chargeable as a result of the introduction of a 100% reduction in it, so there is no difference between the tax treatment of Spanish tax residents and nonresidents in this respect.

## 10. IMAGE RIGHT LICENSING ARRANGEMENTS

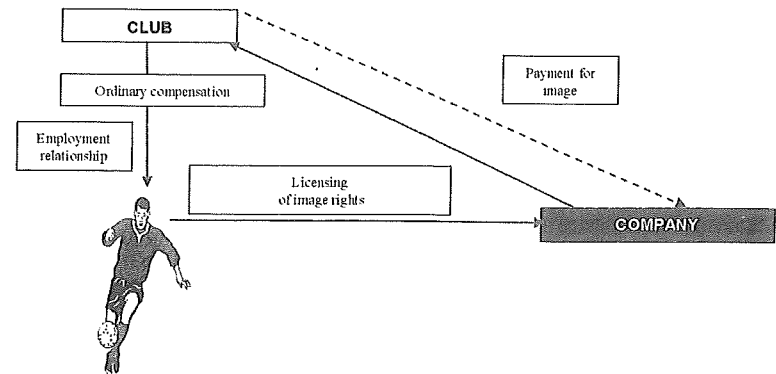
In general terms, the licensing by the sportspeople of the right to exploit his image or of the consent or authorization for its use is taxable as income

from movable capital unless such licensing takes place within the context of an economic activity, in which case it will be classified as economic activity income. In both cases, the income is taxed in the hands of the sportspeople at his marginal rate (capped at 43%), although if it is classified as income derived from economic activity, certain expenses could be deducted.

However, in the past few years, the use of companies to exploit the image rights has become a generalized practice of sportspeople in Spain.

The licensing of image rights through companies operates as follows: the sportspeople licenses the right to exploit his image to a company which in turn licenses it to the club or sports company for which the sportspeople provides his sports-related services. In this way, the relationships derived from this type of arrangement would be the following:

- Employment relationship between the sportspeople and the employer relating to the provision of sports services.
- Relationship between the sportspeople and his company by virtue of which the former licenses the image right to the latter.
- Relationship between the employer, club or sports company, and the sportspeople's entity that licenses the exploitation of the image right so that the former may use the sportspeople's image.



Under this type of arrangement, which is allowed by Spanish tax legislation with certain requirements, part of the income derived from the exploitation of the sportspeople's or artiste's image is subject to corporate income

tax (30% maximum rate, since 2008)<sup>2</sup>, rather than to the personal income tax that would correspond to the sportsperson (43% maximum rate).

This arrangement is currently permitted by Spanish legislation provided that the salary income obtained under the employment relationship does not make up less than 85% of the sum of such income plus the income paid by the sportsperson's employer (individual or entity) to a third party for the licensing of the exploitation right or for the consent or authorization to use the sportsperson's or artiste's image.

Therefore, as long as the above-mentioned rule (85/15) is complied with, and the company has sufficient and appropriate resources to carry on its activity, this type of arrangement may enable the sportsperson to obtain a tax saving since the income derived from the exploitation of his image is taxable at a lower rate (30%) than the rate that would apply if such income were obtained directly by the individual (43%).

**Maximum taxation (\*)**

	FEDERATIVE EMPLOYMENT CONTRACT	IMAGE RIGHTS	EMPLOYMENT CONTRACT ONLY
INCOME	85	15	100
RATE	43%	30%	43%
TAX DUE	36.55	4.5	43
NET	48.45	10.5	57
TOTAL NET	58.95		57
With an 85/15 limit, through a company			

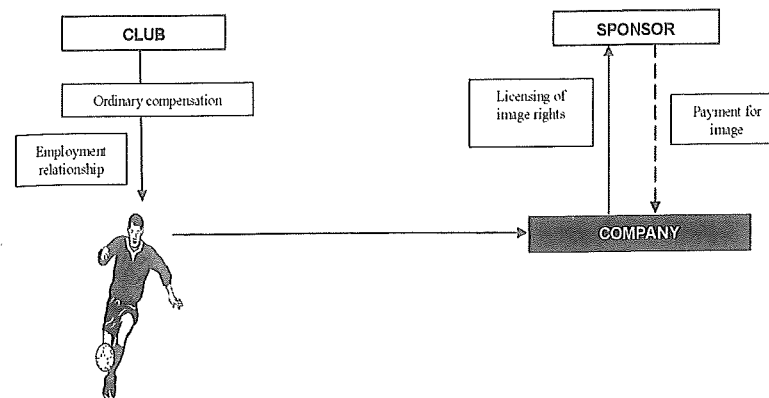
(\*) Without considering deductible expenses at the company level.

Nonetheless, in cases in which the 85/15 rule is not observed, the income derived from the exploitation of the image rights must be attributed to the individual, who will be taxed on the income at the maximum rate (43%).

Furthermore, where the sportsperson licenses his image rights directly to an independent sponsor that is unrelated to the club or sports corporation with which he has an employment relationship, the 85/15 limit will not apply

2. Or even between 25 and 30% in the case of SMEs (entities with a turnover of less than €8 million).

and, thus, the total consideration derived from the exploitation of his image rights may be obtained through his company, as shown here:



**Marginal taxation (\*) (\*\*)**

	FEDERATIVE EMPLOYMENT CONTRACT	IMAGE RIGHTS
INCOME	50	50
RATE	43%	30%
TAX DUE	21.55	15
NET	28.5	35
TOTAL NET	63.5	
Without 85/15 limit through a company		

(\*) Without considering deductible expenses at the company level.  
 (\*\*) Considering the same total income than in the previous example.

Lastly, it should be noted that at the moment in which the sportsperson licenses his image rights to his company, taxable income arises which will be taxed according to the general scale (maximum of 43%) although, in certain cases, with the possibility of applying a reduction of 40% to such income. It is also necessary, with regard to this kind of licensing, to bear in mind the tax legislation on related-party transactions.

Accordingly, this sort of tax planning should be considered in the long term to obtain the maximum benefit from it.

## 11. VALUE ADDED TAX ON THE LICENSING OF IMAGE RIGHTS

The licensing of sportspeople's image rights by their companies to traders or professionals entails the supply of a service that is subject to and not exempt from value added tax (VAT) levied at the rate of 16%<sup>3</sup>.

Although Spanish legislation does not expressly establish the tax treatment applicable to the licensing of image rights, the Spanish tax authorities have considered that this type of transaction is subject to the reverse charge mechanism established for copyrights and other similar rights (Article 56.1.a) by Council Directive 2006/112/EC, of November 28, in its original wording, on the common system of value added tax), under which the transaction is deemed to be performed in Spain and, thus, subject to Spanish VAT where the recipient of the service is established in such territory.

Following the modification of Directive 2006/112/CE of November 28 by Directive 2008/8/EC of February 12, the reverse charge rule has become the general rule with effect from January 1, 2010. The Spanish legislation has been adapted for these purposes.

## 12. WITHHOLDINGS ON IMAGE RIGHTS

In general, the withholding rate applicable to the income obtained on the licensing of image rights is 24%, regardless of the classification of the income and the recipient's state of residence.

In accordance with the Nonresident Income Tax Legislation, any kind of amounts paid for the use or the right to use personal rights such as image rights are treated as royalties.

However, in cases in which the recipient of the income is not resident in Spain, it will be necessary to analyze the issue in accordance with the tax treaties signed by Spain to avoid double taxation.

The tax treaties provide different categories in which to group income obtained from the licensing of image rights: business income, artiste's and sportsperson's income, royalties, and the residual clause for other income.

3. Effective July 1, 2010, the tax rate will be 18%.

Classifying the income in one or another group is relevant from a tax point of view since:

- If the income is considered to constitute business income, it will not be subject to tax in Spain since, according to the rules contained in the tax treaties, the taxing power corresponds to the State in which the company receiving the income is resident.
- If the income is considered to derive from an artistic or sports performance, it may be taxable in the State where such performance takes place.
- If it is deemed royalties, the taxing power will be shared by both States, in such a way that the State of source may tax this income up to a certain percentage which varies depending on whether the image rights fall within the category of literary work (reduced withholding rate of between 0% and 5%, in general) or another category (15% general withholding rate).
- If the income is some other type of income that is not specified anywhere else in the tax treaty, the taxing power corresponds to the State of residence of the recipient company.

In this regard, Spanish case law has considered that in most cases, the withholding rate applicable is the general rate corresponding to royalties. However, recent decisions have classified the income derived from the exploitation of images as a modern form of licensing of the use of copyrights (decisions of the National Appellate Court dated December 10, 2009 and October 2, 2008, among others) and subject to the reduced withholding rate applicable to royalties derived from literary works.

# GLOBAL GUIDE TO TAX FOR SPORTSPEOPLE

Coordinated by  
FÉLIX PLAZA ROMERO  
Garrigues Sports & Entertainment

 GARRIGUES  
SPORTS & ENTERTAINMENT

ARANZADI



THOMSON REUTERS



Primera edición, 2010

El editor no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.

Reservados todos los derechos. El contenido de esta publicación no puede ser reproducido, ni en todo ni en parte, ni transmitido, ni registrado por ningún sistema de recuperación de información, en ninguna forma ni por ningún medio, sin el permiso previo, por escrito, de Editorial Aranzadi, SA.

Thomson Reuters y el logotipo de Thomson Reuters son marcas de Thomson Reuters

Aranzadi es una marca de Thomson Reuters (Legal) Limited

© 2010 [Thomson Reuters (Legal) Limited / Varios autores]

Editorial Aranzadi, SA  
Camino de Galar, 15  
31190 Cizur Menor (Navarra)

Imprime: Rodona Industria Gráfica, SL  
Polígono Agustinos, Calle A, Nave D-11  
31013 - Pamplona

Depósito Legal: NA 2984/2010

ISBN 978-84-9903-544-4

*Printed in Spain. Impreso en España*

## *Author's Index*

**Coordinated by:**

FÉLIX PLAZA ROMERO

**Authors:**

AMIR BOCAYUVA CUNHA	JIMMIE VAN DER ZWAAN
ANA CARRETE	JOSÉ MARÍA COBOS
ANDERS OREBY HANSEN	JUAN CARLOS FERRUCHO
ANDREW WATT	LUIS EDUARDO TORRES-SEPTIÉN
CHRIS VAN WIJNGAARDEN	MANUEL TAMEZ
CHRISTOPHE PLAINCHAMP	MARY ANNE INGUANEZ
DENNIS XU	MAURIZIO BUSECCHIAN
DIVYESH LAPSIWALA	PAUL CHAMBERS
EBERHARD KALBFLEISCH	ROBERTO LÓPEZ
FABRÍCIO CUNHA DE ALMEIDA	ROLAND SCHNEIDER
FÉLIX PLAZA	SERGIO ANDRÉ ROCHA
FERNANDO CASTRO SILVA	STEPHANIE EICHENBERGER
FRANCISCO SOLER	TIAGO CASSIANO NEVES
FRANK D'SOUZA	VICKY CASTRO
GEERT DE NEEF	WALTER CUTAJAR
GISELLE EMALEU	WOLFGANG KLOEVEKORN

dad máxima permitida de 341.700 coronas por año, el exceso estará sujeto a un tipo impositivo del 60%.

Si el beneficiario del rescate es residente en Dinamarca y, como tal, está sujeto a tributación en dicho país, el reembolso estará sujeto al régimen común danés de tributación sobre la renta. Si el beneficiario de la disposición es un no residente, el reembolso estará sujeto a un impuesto reducido, lo que significa tributación sobre ciertos tipos de renta de fuente danesa. En cualquier caso, el tipo impositivo sobre el reembolso será el mismo tanto para beneficiarios residentes como beneficiarios no residentes.

El Plan de Pensiones para deportistas es considerado un plan de pensiones privado a efectos de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por Dinamarca. La potestad de Dinamarca para gravar las disposiciones depende de la naturaleza de los convenios tributarios.

#### 4. RESUMEN

Tanto el Régimen especial de impatriados como el Plan de Pensiones para deportistas, son regímenes de los que pueden hacer uso los deportistas simultáneamente. En este contexto, hay que tener en cuenta que se deben cumplir todas las condiciones exigidas para la aplicación del Régimen especial del 25% y del 33%. Por lo tanto, también se debe cumplir el requisito específico en cuanto a que el salario del deportista debe ascender, al menos, a 67.065 coronas al mes. El sueldo total de 67.065 coronas no incluye las posibles aportaciones al Plan de Pensiones para deportista administrado por el empleador. Asimismo, aunque la renta de 67.065 coronas mensuales esté sujeta a un tipo impositivo del 25%, las cantidades rescatadas del Plan de Pensiones para deportistas estarán sujetas a gravamen como renta común.

FÉLIX PLAZA, JOSÉ MARÍA COBOS y ANA CARRETE

Garrigues Sports & Entertainment

**Índice:** 1. Introducción.-2. Criterios de residencia.-3. Deportistas residentes en España.-4. Ayudas a deportistas de alto nivel.-5. Indemnizaciones por despido.-6. Planes de Previsión Social. Mutualidad de Deportistas Profesionales.-7. Exención por trabajos realizados en el extranjero: Régimen fiscal de expatriados.-8. Deportistas no residentes en España.-9. Régimen de impatriados.-10. Esquemas de cesión de derechos de imagen.-11. Impuesto sobre el Valor Añadido en la cesión de derechos de imagen.-12. Retención sobre derechos de imagen

#### 1. INTRODUCCIÓN

La legislación actual en España prevé, a nivel de tributación personal, ciertas especialidades aplicables entre otros, a un colectivo muy particular como son los deportistas.

En este sentido, procederemos a analizar a continuación, entre otras cuestiones, el marco normativo actual aplicable a aquellas rentas o beneficios derivados de la explotación del derecho a la propia imagen tanto a nivel nacional como internacional mediante la práctica de sociedades interpuestas, los criterios de residencia y la opción de tributación como no residente fiscal en España, así como aquellas exenciones y planes de previsión social regulados en nuestra normativa interna y que resultan de aplicación al mundo deportivo.

#### 2. CRITERIOS DE RESIDENCIA

La tributación de los deportistas en España variará en función de su consideración como residentes o no residentes en este territorio, existiendo un régimen especial (conocido como el «régimen de impatriados») para

aquellos que adquieran su residencia fiscal en España con motivo de su traslado a este país.

De acuerdo con la normativa española, y sin perjuicio de lo dispuesto en los convenios para evitar la doble imposición, se considera que una persona es residente fiscal cuando se cumple alguna de las siguientes circunstancias:

- Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.
- Que radique en España el centro de intereses económicos del contribuyente.
- Que el denominado centro de intereses vitales del contribuyente esté en España.

A este respecto, se establece en la legislación española una presunción «*iuris tantum*», por la cual se considera residente fiscal en territorio español a aquellas personas cuyo cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de él residan en España.

No obstante lo anterior, en aquellos supuestos en los que una persona de nacionalidad española y residente fiscal en España, traslade su residencia a un paraíso fiscal continuará tributando por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) español durante el período impositivo en el que se efectuó el cambio de residencia y los cuatro períodos impositivos siguientes.

### 3. DEPORTISTAS RESIDENTES EN ESPAÑA

Con carácter general, las rentas obtenidas por los deportistas como consecuencia de su actividad profesional pueden calificarse en dos grandes categorías en función del tipo de relación que vincule al deportista y al pagador de las rentas:

- En el caso de que la relación sea laboral, normalmente de carácter especial, las rentas se calificarán como rendimientos del trabajo.
- En el caso de que la relación no tenga carácter laboral, sino que el profesional ordene su actividad con su propios medios, las rentas se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

La principal diferencia entre ambos tipos de rendimientos es que, mientras que para determinar el rendimiento neto del trabajo apenas pueden deducirse gastos (fundamentalmente las cotizaciones a la Seguridad Social),

en el caso de rendimientos de actividades económicas pueden deducirse todos aquellos gastos necesarios para el desarrollo de su actividad deportiva.

En ambos supuestos, las rentas son gravadas conforme a una escala de gravamen en función del nivel de renta. La escala de gravamen (sin perjuicio de las particularidades existentes en algunas Comunidades Autónomas) para el ejercicio 2010 es la siguiente:

Base Liquidable — Hasta euros	Cuota íntegra — Euros	Resto Base Liquidable — Hasta euros	Tipo aplicable — Porcentaje
0,00	0,00	17.707,20	24
17.707,20	4.249,73	15.300,00	28
33.007,20	8.533,73	20.400,00	37
53.407,20	16.081,73	En adelante	43

En el momento de redactar este capítulo se encuentra en tramitación el proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, que contempla la introducción de dos nuevos tramos en la escala de gravamen con tipos del 44%, para rentas superiores a 120.000,20 euros y del 45%, para rentas superiores a 175.000,20 euros.

### 4. AYUDAS A DEPORTISTAS DE ALTO NIVEL

Como medida de fomento de la práctica del deporte en España se articula en nuestra legislación una exención, con el límite máximo de 60.100 euros anuales, para aquellas ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva percibidas por personas que tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel.

Los requisitos para la aplicación de esta exención son los siguientes:

- Las ayudas deben ser financiadas, directa o indirectamente por el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español.
- Los deportistas deberán cumplir los requisitos previstos en el Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel.

La normativa española considera deportistas de alto nivel a quienes figuran en las resoluciones adoptadas al efecto por el Secretario de Estado-Presi-

dente del Consejo Superior de Deportes, en colaboración con las Federaciones deportivas españolas y, en su caso, con las Comunidades Autónomas. A estos efectos se considera deporte de alto nivel la práctica deportiva que es de interés para el Estado, en tanto que constituye un factor esencial en el desarrollo deportivo, por el estímulo que supone para el fomento del deporte base, en virtud de las exigencias técnicas y científicas de su preparación y por su función representativa de España en las pruebas o competiciones deportivas oficiales de carácter internacional.

## 5. INDEMNIZACIONES POR DESPIDO

Con carácter general, la Ley del IRPF establece una exención para las indemnizaciones por despido o cese del trabajador en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores o en la normativa laboral de desarrollo sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato. Concretamente, en el caso de despido improcedente la cuantía máxima fijada en el Estatuto de los Trabajadores es de 45 días por año trabajado (con determinados límites), cuantía que resultaría exenta.

No obstante lo anterior, en base a una Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995, que concluía sobre la no aplicación de la exención en indemnizaciones por cese anticipado de la relación laboral especial de alta dirección (al no existir en su normativa laboral específica límite máximo o mínimo sobre la cuantía de la indemnización), la Administración y los Tribunales españoles venían considerando la aplicación de dicha doctrina en el caso de los deportistas profesionales cuya relación laboral de carácter especial se encuentra regulada en el Real Decreto 1006/1985.

A este respecto, para el caso concreto de los deportistas profesionales, se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 18 de noviembre de 2009, considerando que la doctrina sentada por dicho Tribunal en relación con el personal de alta dirección no resulta extrapolable a los deportistas profesionales, porque, aunque ambas son relaciones laborales de carácter especial, responden a situaciones diferentes y la redacción de los preceptos de la normativa laboral que regula su situación es diferente.

Así, en la normativa aplicable a los deportistas profesionales se establece, como límite mínimo de indemnización garantizado al trabajador, dos meses por año de servicio, con lo cual es este límite el que sirve para determinar la exención parcial en el IRPF.

Por otro lado, la parte de la renta gravable derivada de la indemnización podrá ser objeto de una reducción del 40% en aquellos casos en que el período de generación de la renta sea superior a dos años.

Por último, en aquellos casos en que no se produzca un despido, sino el cese de mutuo acuerdo de la relación laboral, la indemnización recibida estará íntegramente sometida a tributación si bien podrá beneficiarse de una reducción del 40%. A la hora de escribir este capítulo, se encuentra en tramitación el proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, en el que se establece un límite máximo de 300.000 euros sobre el que aplicar la reducción del 40%.

## 6. PLANES DE PREVISIÓN SOCIAL. MUTUALIDAD DE DEPORTISTAS PROFESIONALES

La normativa fiscal española establece la posibilidad de reducir de la base imponible del IRPF las aportaciones realizadas a planes de pensiones y otros sistemas de previsión social. Con carácter general, las cantidades aportadas no podrán ser rescatadas hasta la jubilación (normalmente a los 65 años), así como en otras circunstancias excepcionales, momento en el que las cantidades rescatadas tributarán como rendimientos del trabajo.

Las cantidades aportadas y objeto de reducción no podrán exceder de la menor de las siguientes cantidades:

- 10.000 euros anuales en total. No obstante, en el caso de contribuyentes mayores de 50 años la cuantía será 12.500 euros o,
- El 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio. Dicho porcentaje será del 50% para mayores de 50 años.

Adicionalmente, pueden realizarse aportaciones a favor del cónyuge con un límite máximo de 2.000 euros anuales siempre y cuando dicho cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales.

Por otra parte, existe en la normativa española un régimen especial para deportistas profesionales y deportistas de alto nivel.

En este sentido, los deportistas profesionales y los deportistas de alto nivel pueden realizar aportaciones, con derecho a reducción en la base imponible del IRPF, a la Mutualidad de Deportistas Profesionales, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Las aportaciones tendrán como límite máximo la cantidad de 24.250 euros anuales, incluyendo las aportaciones del promotor que le hubiesen sido imputadas como rendimientos del trabajo.
- No se admitirán aportaciones bajo este régimen especial una vez que el deportista finalice su vida laboral como deportista profesional o pierda la condición de deportista de alto nivel. No obstante, desde ese momento podrá realizar aportaciones a la mutualidad pero de acuerdo con el régimen general ya descrito.
- Los derechos consolidados sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos para los planes de enfermedad grave o desempleo de larga duración. No obstante, transcurrido un año desde que el deportista finalice su vida laboral como deportista profesional o pierda la condición de deportista de alto nivel podrá disponer de dichas cantidades.

#### 7. EXENCIÓN POR TRABAJOS REALIZADOS EN EL EXTRANJERO: RÉGIMEN FISCAL DE EXPATRIADOS

La normativa española regula una exención por trabajos realizados en el extranjero por contribuyentes residentes en España que puede resultar aplicable a aquellos deportistas en el año que abandonan España o en el año de llegada si fuesen considerados residentes fiscales en España. Adicionalmente, sería de aplicación a aquellos deportistas que perciban rendimientos del trabajo de equipos extranjeros, en la medida en que parte de las competiciones tengan lugar en el extranjero. Este supuesto es habitual, por ejemplo, en el caso de ciclistas profesionales.

Los requisitos para la aplicación de dicha exención, cuyo importe asciende a 60.100 euros anuales, son los siguientes:

- Que el trabajador sea residente de acuerdo con la Ley del IRPF, es decir, que tenga en España su residencia habitual.
- Que los trabajos se realicen efectivamente en el extranjero y para una empresa o entidad no residente en España o establecimiento permanente radicado en el extranjero.
- Que cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se cumplan los siguientes requisitos previstos para la deducción de los gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión prestados entre entidades vinculadas:

- Que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.
- Que el territorio en el que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o similar a la del IRPF, y no se trate de un paraíso o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

#### 8. DEPORTISTAS NO RESIDENTES EN ESPAÑA

Aquellos deportistas que tengan la consideración de no residentes fiscales en España tributarán por las rentas obtenidas en territorio español.

A este respecto, la normativa fiscal española dispone que se considerarán rentas obtenidas en territorio español las derivadas, 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.

Esta regla es sustancialmente similar a la prevista en el Modelo de Convenio de la OCDE y que sigue la práctica totalidad de los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España.

La principal particularidad de la tributación de los no residentes es que sus rentas están sujetas a un tipo fijo del 24%, importe que será retenido por los pagadores de las rentas.

En el caso de deportistas que no mantengan una relación de carácter laboral, sino profesional, con el pagador de las rentas podrán deducir determinados gastos, de forma limitada, para la determinación de su rendimiento neto (principalmente, gastos de personal desplazado a España y suministros consumidos en territorio español para el desarrollo de la actividad).

No obstante, ante las dudas que suscitaba sobre la compatibilidad con el Derecho Comunitario<sup>1</sup> de esta limitación de los gastos deducibles, se ha modificado la normativa vigente para permitir la deducción de los gastos previstos para las personas físicas residentes en España, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España. No obstante, la imputación de dichos gastos no afectará a las retenciones correspondientes (deberán seguir

1. Ver Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 15 de febrero de 2007 (Caso Centro ecuestre de Leziría Grande Lda. contra Bundesamt für Finanzen).

practicándose sobre el importe bruto), lo que impondría la necesidad de pedir devoluciones de dichas retenciones a posteriori.

## 9. RÉGIMEN DE IMPATRIADOS

Como ha sido indicado con anterioridad, los residentes en España tributan por el IRPF conforme a una escala progresiva en función del nivel de renta, cuyo tipo máximo es el 43%.

Sin embargo, en el año 2003 se introdujo en la legislación española un régimen por el cual todas aquellas personas físicas que adquiriesen su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español pueden optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (es decir, aplicando la escala del impuesto y tributando como máximo a un tipo de gravamen del 43%) o por tributar conforme al Impuesto sobre la Renta de no Residentes durante el período impositivo en que se efectuase el cambio de residencia y los cinco siguientes (es decir, tributando durante seis ejercicios a un tipo fijo del 24%).

Este régimen resulta de aplicación, entre otros colectivos, a los artistas y deportistas, aunque, recientemente (con efectos a partir de 1 de enero de 2010), la aplicación de dicho régimen se ha visto limitada con la exigencia de un requisito adicional.

Los requisitos que deberán cumplirse para la aplicación de este régimen especial son, muy resumidamente, los siguientes:

- Que no hayan sido residentes en España durante los diez años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.
- Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.
- Que los trabajos se realicen efectivamente en España.
- Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.
- Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Adicionalmente, para la aplicación de dicho régimen especial en el caso de no residentes desplazados a España a partir de 1 de enero de 2010, las retribuciones «previsibles» derivadas del contrato de trabajo en cada uno de

los períodos impositivos en los que se aplique el régimen especial no podrán superar la cuantía de 600.000 euros.

Dicha modificación plantea diversas dudas, entre otras, la interpretación del término «previsibles». En cualquier caso, el límite cuantitativo establecido ha reducido sustancialmente la aplicación de este régimen al mundo del deporte, especialmente del fútbol, en el que los fichajes más sonados sobrepasan significativamente la cantidad de 600.000 euros.

Por último, señalar que otra de las diferencias que existían entre aquellas personas físicas que optaban por tributar como no residentes en España, es que éstas quedaban sujetas únicamente por obligación real al Impuesto sobre el Patrimonio, lo cual implicaba que, a diferencia de los residentes fiscales, un no residente solo tributaba por aquellos bienes y derechos que estuviesen situados, pudiesen ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

No obstante, a día de hoy, el Impuesto sobre el Patrimonio no resulta exigible como consecuencia de la introducción de una bonificación del 100%, no existiendo por tanto, diferencia alguna entre la tributación como residente fiscal en España o como no residente en este aspecto.

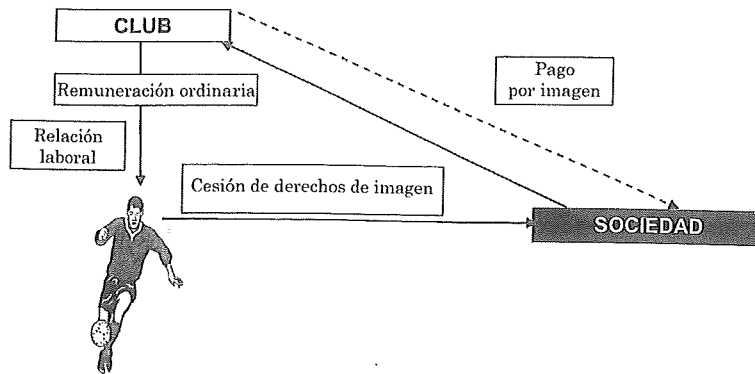
## 10. ESQUEMAS DE CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN

Con carácter general, la cesión por parte del deportista del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización tributará como un rendimiento de capital mobiliario, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica, en cuyo caso se calificará como rendimientos de actividades económicas. En ambos casos, el rendimiento tributará en sede del deportista a su tipo marginal (como máximo, 43%) aunque en el caso de que se califiquen como rendimientos de actividades económicas podrían resultar deducibles determinados gastos.

No obstante, desde hace unos años se ha generalizado en España la utilización de sociedades, por parte de deportistas, para la explotación de sus derechos de imagen.

El esquema de cesión de derechos de imagen a través de sociedades funciona de la siguiente forma: el deportista transfiere el derecho a la explotación de su imagen a una sociedad que posteriormente lo cede al club o sociedad deportiva en el que el deportista presta sus servicios deportivos. De este modo, las relaciones derivadas de este tipo de esquemas serían las siguientes:

- Relación de carácter laboral entre el jugador y el empleador referida a la prestación de servicios deportivos.
- Relación entre el deportista y su sociedad por la cual el primero cede a la segunda el derecho de imagen.
- Relación entre el empleador, club o sociedad anónima deportiva, y la entidad del deportista cesionario de la explotación del derecho para que el primero pueda utilizar la imagen del deportista.



Este tipo de esquema, admitido por la normativa fiscal española con determinados requisitos, permite que parte de las rentas derivadas de la explotación de la imagen del deportista o artista tributen por el Impuesto sobre Sociedades (tipo máximo del 30%, desde el 2008)<sup>2</sup>, en vez de por el impuesto personal correspondiente a los deportistas (tipo máximo del 43%).

Este esquema es actualmente admitido por la legislación española, siempre y cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85% de la suma de los citados rendimientos más los que satisfaga la persona o entidad con la que el deportista mantiene la relación laboral a un tercero por la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen del deportista o artista.

Por tanto, siempre y cuando se respete la anterior regla (85/15) y la sociedad disponga de los suficientes y apropiados medios para el desarrollo

2. O incluso de entre el 25 y el 30%; para el caso de PYMES (entidades con un volumen de operaciones inferior a 8 millones de euros).

de su actividad, este tipo de esquemas pueden permitir al deportista obtener un ahorro fiscal al tributar por las rentas obtenidas como consecuencia de la explotación de su imagen a un tipo menor (30%) al que correspondería tributar si dichos rendimientos se obtuviesen en sede de persona física (43%).

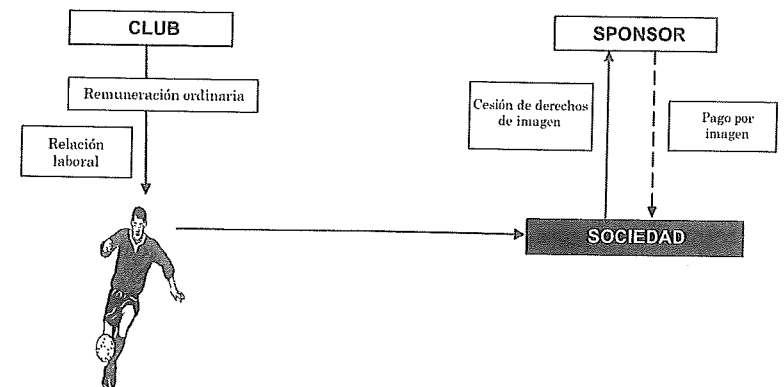
**Tributación marginal (\*):**

	Contrato laboral federativo	Derechos de imagen	Solo contrato laboral
INGRESOS	85	15	100
TIPO	43%	30%	43%
CUOTA	36,55	4,5	43
NETO	48,45	10,5	57
<b>TOTAL NETO</b>	58,95		57
Con límite 85/15 a través de sociedad			

(\*) Sin tener en consideración los gastos al nivel de la sociedad.

No obstante, en aquellos casos en los que no se respete la regla 85/15, deberán imputarse los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen a la persona física, que tributará por dichas rentas al tipo marginal (máximo, 43%).

Por otra parte, en aquellos casos en los que el deportista ceda sus derechos de imagen directamente a un patrocinador independiente, sin relación con el club o sociedad anónima deportiva con la que mantiene su relación laboral, no será de aplicación la limitación de la regla 85/15 y por tanto podrá obtener el total de las contraprestaciones derivadas de la explotación de sus derechos de imagen a través de su sociedad conforme al siguiente esquema:



**Tributación marginal (\*) (\*\*):**

	Contrato laboral federativo	Derechos imagen
INGRESOS	50	50
TIPO	43%	30%
CUOTA	21,55	15
NETO	28,5	35
TOTAL NETO	63,5	
Sin límite 85/15 a través de sociedad		

(\*) Sin tener en consideración los gastos al nivel de la sociedad

(\*\*) Considerando el mismo importe total de ingresos que en el ejemplo anterior

Por último, debe tenerse en cuenta que en el momento de la cesión de los derechos de imagen por parte del deportista a su sociedad, se genera una renta sujeta a tributación conforme a la escala general (máximo del 43%), aunque, en ciertos casos con la posibilidad de aplicar una reducción del 40% sobre dicha renta. En relación con esta cesión deben tomarse en consideración las reglas contenidas en la normativa en relación con las operaciones entre personas vinculadas.

Por lo tanto, este tipo de planificación fiscal debe ser considerada a largo plazo para obtener el máximo beneficio derivado del mismo.

### 11. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LA CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN

La cesión de los derechos de imagen de deportistas por parte de sus sociedades a empresarios o profesionales supone la prestación de un servicio sujeto y no exento al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), que tributa al tipo impositivo del 16%.<sup>3</sup>

Si bien la normativa española no prevé expresamente el régimen aplicable a la cesión de derechos de imagen, la Administración tributaria española ha considerado que a este tipo de operaciones le resulta de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo prevista para derechos de autor y otros derechos similares (artículo 56.1.a) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre en su redacción original, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido), en virtud de la cual la operación se

3. Con efectos a partir de 1 de julio de 2010, el tipo impositivo será del 18%.

entenderá realizada en España y, por tanto, sujeta a IVA español cuando el destinatario del servicio esté establecido en dicho territorio.

Tras la modificación de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, la regla de inversión del sujeto pasivo se ha convertido en la regla general con efectos 1 de enero de 2010, habiéndose adaptado la normativa española a estos efectos.

### 12. RETENCIÓN SOBRE DERECHOS DE IMAGEN

Con carácter general el tipo de retención aplicable a las rentas obtenidas como consecuencia de la cesión de los derechos de imagen es del 24%, con independencia de la calificación de la renta y del estado de residencia del perceptor de la misma.

De acuerdo con lo previsto en la normativa que regula el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, tienen la consideración de cánones las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos personales tales como los derechos de imagen.

Sin embargo, en aquellos casos en que los perceptores sean no residentes será preciso analizar lo previsto en los convenios para evitar la de doble imposición firmados por España.

Los convenios para evitar la de doble imposición ofrecen distintas categorías de renta en la que cabría subsumir los ingresos obtenidos por la cesión de la imagen: beneficios empresariales, rentas de artistas y deportistas, cánones y la cláusula residual de otras rentas.

La determinación de una u otra calificación es trascendente desde un punto de vista fiscal ya que:

- Si se considera que se trata de beneficios empresariales, las rentas no se encontrarán sujetas a tributación en España, ya que conforme a las reglas de los convenios, el gravamen corresponde al Estado en que la sociedad receptora de los mismos sea residente.
- Si se consideran rentas derivadas de una actuación artística o deportiva, pueden ser gravadas en el Estado donde tenga lugar dicha actuación.
- Si se consideran cánones, la soberanía se compartirá por ambos Estados, de tal forma que el Estado de la fuente puede gravar estas rentas hasta un determinado porcentaje que variara dependiendo de si se encuadran los derechos de imagen en la categoría de obra literaria



(tipo de retención reducido, entre el 0% y el 5%, con carácter general) u otra categoría (retención del 15%, con carácter general).

- Si se consideran otro tipo de rentas no especificadas en otro lugar del convenio, corresponde la potestad de gravamen al Estado de residencia de la sociedad perceptora.

A este respecto, la Jurisprudencia española ha considerado en la mayoría de las ocasiones que el tipo de retención aplicable es el general correspondiente a los cánones. No obstante, recientes pronunciamientos han calificado las rentas procedentes de la explotación de la imagen como una manifestación moderna de la cesión del uso de derechos de autor (entre otras, Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de diciembre de 2009 y 2 de octubre de 2008), sometidas al tipo reducido de retención aplicable a los cánones derivados de obras literarias.

## ESTADOS UNIDOS

JUAN CARLOS FERRUCHO y VICKY CASTRO

Alvarez & Marsal Taxand, LLC

**Índice:** 1. Introducción.-2. Consideraciones sobre la residencia fiscal.-3. Tributación federal.-4. Tributación estatal y local.-5. Conclusión. La importancia de una adecuada planificación fiscal.-6. Anexo A.-Escalas de gravamen para el ejercicio fiscal 2010

### 1. INTRODUCCIÓN

Las personas físicas extranjeras que trabajan de manera temporal o migran a los Estados Unidos (en adelante «nacionales extranjeros») pueden estar sujetos a tributación en Estados Unidos por sus ingresos de fuente americana y, en algunas ocasiones, por los ingresos generados en el extranjero. El tipo de renta y la clasificación de la residencia del nacional extranjero, determinarán el modo en que se aplicará el Impuesto sobre la Renta. Puede haber tanto un gravamen fijo aplicable sobre el importe bruto percibido (tributación sobre base bruta), como un impuesto basado en una escala gradual aplicable sobre la renta neta (de ciertas deducciones) percibida (tributación sobre base neta). El presente resumen analizará algunas de las principales cuestiones con las que artistas y deportistas nacionales extranjeros se pueden enfrentar en relación con el Impuesto sobre la Renta en los Estados Unidos, tales como las normas de residencia fiscal, el efecto de los convenios, la tributación de los diferentes tipos de renta así como determinadas cuestiones acerca del impuesto sobre la renta local y estatal. Este resumen no pretende adentrarse en el plano de las explicaciones técnicas, sino servir como guía a los nacionales extranjeros para comprender mejor las diversas implicaciones fiscales del Impuesto sobre la Renta en los EE.UU.

### 2. CONSIDERACIONES SOBRE LA RESIDENCIA FISCAL

Las personas físicas extranjeras que son no residentes a efectos de inmigración y que reciben una remuneración por servicios prestados en los

# FISCALIDAD INTERNACIONAL DE LOS DEPORTISTAS

Coordinado por  
FÉLIX PLAZA ROMERO  
Garrigues Sports & Entertainment

 GARRIGUES  
SPORTS & ENTERTAINMENT

ARANZADI



THOMSON REUTERS

Primera edición, 2010

El editor no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.

Reservados todos los derechos. El contenido de esta publicación no puede ser reproducido, ni en todo ni en parte, ni transmitido, ni registrado por ningún sistema de recuperación de información, en ninguna forma ni por ningún medio, sin el permiso previo, por escrito, de Editorial Aranzadi, SA.

Thomson Reuters y el logotipo de Thomson Reuters son marcas de Thomson Reuters  
Aranzadi es una marca de Thomson Reuters (Legal) Limited

© 2010 [Thomson Reuters (Legal) Limited / Varios autores]

Editorial Aranzadi, SA  
Camino de Galar, 15  
31190 Cizur Menor (Navarra)

Imprime: Rodona Industria Gráfica, SL  
Polígono Agustinos, Calle A, Nave D-11  
31013 - Pamplona

Depósito Legal: NA 2984/2010

ISBN 978-84-9903-544-4

*Printed in Spain. Impreso en España*

## *Relación de Autores*

**Coordinado por:**

FÉLIX PLAZA ROMERO

**Autores:**

AMIR BOCAYUVA CUNHA	JIMMIE VAN DER ZWAAN
ANA CARRETE	JOSÉ MARÍA COBOS
ANDERS OREBY HANSEN	JUAN CARLOS FERRUCHO
ANDREW WATT	LUIS EDUARDO TORRES-SEPTIÉN
CHRIS VAN WIJNGAARDEN	MANUEL TAMEZ
CHRISTOPHE PLAINCHAMP	MARY ANNE INGUANEZ
DENNIS XU	MAURIZIO BUSECCHIAN
DIVYESH LAPSIWALA	PAUL CHAMBERS
EBERHARD KALBFLEISCH	ROBERTO LÓPEZ
FABRÍCIO CUNHA DE ALMEIDA	ROLAND SCHNEIDER
FÉLIX PLAZA	SERGIO ANDRÉ ROCHA
FERNANDO CASTRO SILVA	STEPHANIE EICHENBERGER
FRANCISCO SOLER	TIAGO CASSIANO NEVES
FRANK D'SOUZA	VICKY CASTRO
GEERT DE NEEF	WALTER CUTAJAR
GISELLE EMALÉU	WOLFGANG KLOEVEKORN