

Grado en Derecho
Facultad de Derecho
Universidad de León
Curso 2017/2018

LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA
FISCAL DE LOS DEPORTISTAS
PROFESIONALES

DETERMINATION OF ATHLETE'S FISCAL RESIDENCE

Realizado por el alumno D. Víctor Manuel Escudero González

Cotutorizado por los Profesores Dña. Marta González Aparicio y D. Antonio Vaquera
García

RESUMEN	5
ABSTRACT	6
OBJETO DEL TRABAJO	7
METODOLOGÍA.....	9
ABREVIATURAS	11
I. CONSIDERACIONES INICIALES	13
1. La residencia fiscal como punto de conexión para la tributación por la renta mundial	15
2. Fundamentación constitucional de la potestad de la administración tributaria frente al sujeto pasivo	17
3. Residencia fiscal y domicilio fiscal	18
4. Régimen de notificaciones conforme a la Ley General Tributaria.....	20
5. La prueba en los procedimientos tributarios según la Ley General de Tributos ...	21
6. Concepto de paraíso fiscal e incidencia en la residencia.....	22
II. IMPUESTO DE LA RENTA SOBRE LAS PERSONAS FÍSICAS	25
1. Consideraciones iniciales	25
1.1 Regulación.....	25
1.2 Caracteres del impuesto.....	26
1.3 Hecho imponible y categorías de rentas gravadas.....	28
1.3.1 Supuestos de no sujeción	30
1.3.2 Rentas exentas	31
2. Criterios para la determinación de la residencia en el artículo 9 del IRPF	34
3. La prueba de la residencia fiscal para las personas físicas.....	39
4. Los conflictos de doble residencia y los Convenios de Doble Imposición.	46
5. La tributación en el IRPF de los rendimientos obtenidos por los deportistas	47
5.1 Tributación de los derechos de imagen conforme al IRPF.....	47

5.2	El pago de la cláusula de rescisión	51
5.3	Régimen jurídico de los intermediarios en el IRPF.....	52
6.	Régimen fiscal de los deportistas desplazados o impatriados.....	53
III. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES		55
1.	Consideraciones iniciales	55
1.1.	Regulación.....	55
1.2.	Caracteres	56
1.3.	Hecho imponible	58
1.3.1.	Aspecto material.....	58
1.3.2	Aspecto espacial	61
1.4.	El sujeto pasivo.....	62
2.	Criterios para la determinación de la residencia fiscal en el IS conforme al artículo 8.....	66
3.	Los conflictos de doble residencia y los Convenios de Doble Imposición	68
4.	El Plan de Acción BEPS.....	72
4.1	Consideraciones iniciales	72
4.2	Plan BEPS en relación con el impuesto de sociedades	73
4.3.	La Era post-BEPS.....	75
CONCLUSIONES.....		78
BIBLIOGRAFÍA		81

RESUMEN

La figura del deportista, debido a su capacidad de generar rendimientos, va a ser contemplado por el legislador español como una importante fuente de recaudación tributaria y, por tanto, un sujeto pasivo a tener muy en cuenta. A la hora de ser gravado por los tributos de un determinado país, será determinante observar si el deportista ostenta la condición de residente conforme a los diferentes criterios contemplados en los preceptos legales que regulan los diferentes impuestos, tanto en el ámbito interno como en el ámbito internacional.

Importante será tener en cuenta si el sujeto pasivo deportivo es una persona física o jurídica a la hora de quedar sometida a diferentes impuestos. Como norma general, al deportista le será de aplicación el régimen general de los impuestos salvo determinadas especialidades debidas, entre otras cosas, a la corta vida laboral del atleta. El citado régimen general oscilará principalmente entre el Impuesto de Sociedades y el IRPF en función de la personalidad jurídica del deportista profesional, por lo que será necesario un análisis exhaustivo de los citados tributos.

Palabras clave: residencia fiscal- renta- atleta- IRPF- IS.

ABSTRACT

The figure of the athletes, due to their ability to generate returns on capital, is going to be observed by the Spanish legislator as an important source of tax collection and, therefore, an important passive subject to take into account. At the time of being taxed by a certain country, it will be important to determine if the athlete has the condition of resident according to the different criteria contemplated in the legal precepts that regulate the different taxes, both internally and in the international level.

At the time of being subject to different taxes, it will be important to take into account if the taxpayer is a natural or legal person. As a general rule, the athlete will be subject to the general tax regime except certain specialties due to, among other things, the short working life of the athlete. The aforementioned general regime will mainly fluctuate between the Corporate Tax and Personal Income Tax depending on the legal personality of the professional athlete, so a deep analysis of the mentioned taxes will be necessary.

Key words: tax residence- income- athlete- IRPF- IS.

OBJETO DEL TRABAJO

1. OBJETIVOS GENÉRICOS

El reciente proceso de globalización ha provocado un aumento de las relaciones internacionales. Como consecuencia, las operaciones económicas internacionales han aumentado por lo que se generan rentas a lo largo de diferentes países.

El interés tributario propio de los países consistente en obtener la mayor recaudación posible, entra en conflicto con el interés del deportista en tributar en aquellos países que le sean más favorables. En este sentido, la determinación de la residencia fiscal se contempla como uno de los importantes objetivos a perseguir entre los diferentes Estados. Cuestión que, por otro lado, está cada vez más presente en los medios de comunicación debido a que los sujetos que generan rendimientos en mayores cantidades suelen intentar tributar en la menor medida posible.

Las numerosas normas que resultan de aplicación a la hora de la determinación de la residencia fiscal del deportista, continuas actualizaciones y diferentes interpretaciones plantean la necesidad de estudiar de forma detenida en este trabajo fin de grado (en adelante, TFG) la cuestión acerca del régimen tributario de los deportistas profesionales y, en especial, la determinación de su residencia fiscal.

Por ello, el desarrollo del TFG oscilará en torno a las diferentes fuentes tributarias:

- Normativa interna: dentro de ella, resulta primordial centrarse en la imposición directa. En este ámbito, serán analizados tanto el Impuesto de Sociedades como Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.
- Normativa internacional: en este punto, será necesario analizar el Modelo de Convenio de la OCDE, Convenios para evitar la Doble Imposición y el resto de Convenios o Tratados internacionales que España suscriba con otros Estados.

2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Consecuencia de los objetivos genéricos anteriormente expuestos conviene analizar los siguientes objetivos específicos en los que se basa el presente TFG:

1. Análisis del concepto de residencia fiscal desde el punto de vista jurídico.
2. Diferenciar las consecuencias de ostentar la residencia fiscal en un determinado país o en otro.
3. Diferenciar los diferentes tipos impositivos entre un Estado *stándar* y un paraíso fiscal.
4. Determinar la diferente aplicación del Impuesto de Sociedades o IRPF.
5. Discriminar entre el régimen general tributario y el régimen específico que afecta al deportista.
6. Tratar los beneficios fiscales que sean de aplicación a los deportistas.
7. Elaborar una serie de conclusiones que sirvan para una mejor delimitación del régimen fiscal de los deportistas.

METODOLOGÍA

Con la finalidad de lograr los objetivos anteriormente señalados, se ha seguido una metodología de investigación basada en diferentes etapas.

La primera ha consistido en la elección del tema del trabajo, de forma más concreta, una materia de Derecho financiero y tributario que, los tutores como yo considerásemos de interés y de relevancia actual. Con carácter principal, centramos la búsqueda en el ámbito de la fiscalidad que constituye uno de los pilares básicos del Derecho financiero y tributario y que está muy presente y es frecuentemente discutida en los tiempos presentes. Finalmente, se optó por el tema de la fiscalidad y de la determinación de la residencia fiscal desde la perspectiva del deportista profesional.

La segunda fase ha consistido en fijar las pautas a seguir en la investigación y los objetivos a conseguir a través del presente trabajo. Para ello, en primer lugar, se procedió a delimitar la normativa fiscal básica aplicable que informa a nuestro sistema tributario. Después de asentar las bases normativas, tras un estudio en profundidad del tema, convenimos en dividir la investigación en dos bloques coincidentes con los dos principales tributos que abordan la residencia fiscal de los deportistas:

- El primer bloque estaría formado por el estudio del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, en relación con la gran importancia que tiene a la hora de determinar la residencia fiscal de los deportistas. Para ello, se realiza una remisión a su regulación, a la jurisprudencia y a la abundante doctrina jurídica. Por otro lado, se consideró conveniente señalar las diferencias respecto al segundo bloque; el Impuesto de Sociedades.
- El segundo bloque, por su parte, se ocupa del estudio del Impuesto de Sociedades debido a la relevancia que tiene a la hora de dar tratamiento al régimen fiscal de las entidades deportivas y demás personas jurídicas del mundo deportivo.

Para desarrollar este trabajo de documentación, hemos acudido a las principales normas del ámbito tributario. Para ello, se ha tenido como base los principios tributarios establecidos en la Constitución Española, la Ley General Tributaria y las respectivas normas que regulan los tributos anteriormente citados.

De forma más concreta, la recogida de información se ha realizado acudiendo a diversos manuales de parte general y especial, artículos de revistas, monografías, comentarios a las leyes tributarias, jurisprudencia de diversos órganos judiciales y resoluciones de la Dirección General de Tributos. Estas fuentes han permitido analizar e interpretar la normativa que resulta de aplicación al tema tratado. Conviene resaltar la importancia de los artículos doctrinales que han ayudado a interpretar aquellos conceptos indeterminados, e incluso, han supuesto una herramienta para configurar un propio punto de vista en los temas tratados.

Sin perjuicio de lo anterior, conviene citar las distintas herramientas con las que cuenta la Universidad de León y que ha permitido acceder a todas las fuentes reseñadas anteriormente. Tales son: las diferentes bibliotecas, tanto físicas como digitales, las diferentes bases de datos entre las que destacan: Dialnet, Aranzadi, Lex Nova, la plataforma Grial y la biblioteca de Tirant Lo Blanch.

Tras la estructuración y documentación se ha procedido a la redacción del presente trabajo teniendo en cuenta todo lo estudiado, destacando las diferentes interpretaciones a las que la indeterminación del legislador en relación con determinados conceptos da lugar. La redacción del trabajo ha sido acompañada por las correcciones de los tutores con el fin de obtener una versión satisfactoria.

Para concluir, se debe destacar que el presente trabajo ha sido cotutorizado por D^a Marta González Aparicio y por Don Antonio Vaquera García, a los cuales agradezco su esfuerzo y dedicación a lo largo del desarrollo de este trabajo.

ABREVIATURAS

AN	Audiencia Nacional.
BEPS	Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.
BOE	Boletín Oficial del Estado.
CC	Código Civil.
CDI	Convenio de Doble Imposición.
CE	Constitución Española.
DGT	Dirección General de Tributos.
Ed.	Edición.
IRNR	Impuesto Renta de no residentes.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS	Impuesto de Sociedades.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil.
LGT	Ley General Tributaria.
LIRPF	Ley Reguladora del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.
MCOCDE	Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
Ob. Cit.	Obra citada.
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.
p.	Página.

pp.	Páginas.
RFEF	Real Federación Española de Fútbol.
ss.	Siguientes.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central.
TSJ	Tribunal Superior de Justicia.
UE	Unión Europea.
Vol.	Volumen.

I. CONSIDERACIONES INICIALES

La problemática de la residencia fiscal se debe contextualizar en el proceso de globalización y dinamismo que está desarrollando la sociedad en los últimos años. El desarrollo de las telecomunicaciones, el aumento de desplazamientos internacionales por las personas debido a libre circulación y la consecutiva mezcla de culturas son elementos circunstanciales que afectan a las operaciones en el mercado. Los citados cambios han provocado una modificación en las relaciones económicas, de tal forma que cada vez es más frecuente la acción económica de un sujeto en diferentes países y por tanto, la consiguiente generación de rendimientos en cada uno de ellos. Este cambio de la concepción económica global se va a manifestar por consiguiente en el aspecto tributario con repercusión en la legislación interna de cada país y en las relaciones de cooperación entre los Estados¹.

El concepto de residencia fiscal es propio del ámbito tributario y tiene una gran relevancia en el mismo. Esta importancia radica en que, la condición de residente o no va a determinar qué tributos debe declarar el sujeto pasivo ante ese Estado. De forma más específica, el término de residencia fiscal está estrechamente relacionado con el principio de universalidad, el cual consiste en que todas las rentas obtenidas por el contribuyente, independientemente de que hayan sido obtenidas en diferentes países, deben ser declaradas ante el país en el que el sujeto pasivo tiene la residencia fiscal.

La globalización va a producir supuestos de hecho en los que se cambie la residencia fiscal de España a otro país por parte del obligado tributario; ya sea por motivos laborales como puede ser el cambio de lugar en la prestación laboral o simplemente por encontrar el sujeto pasivo un país que le ofrece mayores ventajas a la hora de tributar sus rendimientos. Este último supuesto de hecho es lo que se conoce por la doctrina como “votación con los pies²”, concepto introducido por CHARLES THIEBOUT.

¹ DIVAR, J.: Globalización y cooperación económica. *Asociación internacional de derecho corporativo*. Se recomienda la lectura del citado artículo a modo de introducción, en el cual su autor realiza una reflexión sobre la globalización desde la crítica. Entre otras afirmaciones, establece que está en contra de la globalización porque está conduciendo el panorama global a una autarquía económica que tendría como último destino el “neofeudalismo”.

² STIGLITZ, J.: *La economía del Sector Público*. 3ª edición, Antoni Bosch 2006. Es uno de los muchos manuales de Hacienda Pública que aborda este concepto. Se puede establecer como definición de la expresión “votación con los pies”; Aquel fenómeno que se produce cuando el obligado tributario se

La necesidad de tributación por parte de los atletas profesionales, es decir, aquellos que practican una actividad deportiva con mayor dedicación que un deportista amateur, encuentra su razón de ser en el proceso de profesionalización³ que ha sufrido este ámbito desde la mitad del siglo pasado.

Dicho fenómeno supuso un cambio económico y jurídico ya que la práctica deportiva ha pasado a ser considerada como una actividad que genera rendimientos. Los resultados patrimoniales producidos a través de dicha práctica van a constituir el hecho imponible del atleta en algunos tributos y, por tanto, va a ser un indicador de su capacidad económica.

Tal ha sido la evolución hacia el panorama actual, que el deporte se constituye como uno de los medios, cuantitativamente hablando, más relevantes a la hora de obtención de la riqueza.

El control de la tributación de los deportistas profesionales ocupa en el panorama actual una gran parte de los medios que a tales efectos destina la Administración Tributaria. Dicho control, va a entrar en conflicto con el interés de los deportistas de hacer frente de sus deudas tributarias del modo menos gravoso.

El deportista profesional, entendido como un obligado tributario, debe tener fijada su residencia fiscal en un determinado Estado con el fin de conocer qué legislación interna debe gravar las rentas que obtiene. En relación con los atletas profesionales que tributan en España sus rendimientos, debemos hacer mención a dos normas clave que determinarán el sometimiento a gravamen en nuestro país y la forma en la que las rentas obtenidas tributarán:

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades⁴.
- 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.⁵

desplaza al espacio territorial que le supone un mayor beneficio fiscal a la hora de tributación acorde con sus preferencias.

³ CAZORLA PRIETO, L.: *Los Impuestos del Deporte*, 1ª Edición, Editorial Aranzadi, p.202. Se describe de forma extensa el proceso de profesionalización incidiendo en las consecuencias económico-jurídicas que conllevó.

⁴ BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

⁵ BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006.

Ambas normas establecen diferentes criterios de determinación de la residencia fiscal dependiendo de si el obligado tributario es una persona física o jurídica.

1. LA RESIDENCIA FISCAL COMO PUNTO DE CONEXIÓN PARA LA TRIBUTACIÓN POR LA RENTA MUNDIAL

Los vínculos entre el contenido de una norma jurídica, el ente público que la ha creado y el sujeto destinatario se basan en determinados criterios que reciben el nombre de puntos de conexión en el ámbito tributario. Estos posibilitan la aplicación de la norma jurídica en cuestión debido a que se configuran como condicionantes su eficacia.

Influye también en este aspecto la globalización económica ya que en los últimos años ha acarreado una pérdida de estabilidad en los puntos de conexión debido a la tendente búsqueda de tributación en aquellos territorios más favorables fiscalmente por parte de los sujetos pasivos. También ha supuesto un importante impacto la economía digital en cuanto a la necesidad de una continua revisión, hasta tal punto que expertos de la doctrina afirman que estamos ante una crisis⁶ de los puntos de conexión.⁷

Los puntos más utilizados en derecho tributario son el de residencia fiscal y el de establecimiento permanente en detrimento de otros como puede ser la nacionalidad. El punto de conexión de la nacionalidad no ha gozado de gran éxito en el panorama tributario debido a su escasa flexibilidad y rectitud jurídica.

Caso contrario es la residencia fiscal como punto de conexión ya que lleva aparejada un amplio abanico de posibilidades a la hora de gravar a los sujetos pasivos en un territorio: ya sea por ostentar en el la residencia legal, por obtención de rentas dentro de sus límites territoriales o bien por el mantenimiento de operaciones económicas en el mismo. Se configura la residencia, por tanto, como un criterio a la hora de atribuir la potestad tributaria a un determinado Estado. Gracias a este punto de conexión se permite una extensión de la soberanía fiscal de un Estado en relación con las rentas

⁶ CARBAJO VASCO, D.: Crisis y reforma de los criterios de residencia fiscal en un contexto de Globalización, *Estrella Digital*, 25 de Noviembre de 2014. Artículo disponible en: <https://www.estrelladigital.es/articulo/togas/crisis-y-reforma-criterios-residencia-fiscal-contexto-globalizacion/20141125200213218758.html> (Visitado 4/07/18)

⁷ DUARDO SÁNCHEZ, A.: Crisis de los puntos de conexión en la fiscalidad internacional: la residencia fiscal y el Establecimiento Permanente a la luz del Plan BEPS, *Quincena fiscal*, Nº 12, 2017, pp. 45-82.

obtenidas en otro Estado debido a un nexo por el que se entiende que dichas rentas guardan relación con el Estado en el que se ostenta la condición de residente.⁸

La residencia fiscal ha sido empleada en los convenios internacionales como el punto de conexión más habitual en la práctica. No obstante, con la aparición de los paraísos fiscales han adoptado una mayor complejidad debido a la ampliación de los requisitos para adquirir la condición de residente. Consecuencia de la complejidad es la entrada en conflicto de diversos ordenamientos entre sí y la aparición de los conflictos de doble residencia, los cuales son una de las cuestiones más importantes en el derecho tributario actual.⁹

El panorama internacional se caracteriza por una indeterminación en cuanto al modo en el que ha de determinarse la residencia, de tal forma que será cada Estado el que tenga libertad en cuanto a su establecimiento. Pese a ello, los criterios más frecuentes empleados en la práctica son:

- Lugar de constitución.
- Lugar en el que se lleva a cabo la dirección efectiva de las operaciones económicas. La determinación de la sede de dirección efectiva dependerá del ordenamiento objeto de aplicación. Una corriente frecuente es la determinación de la misma en función del lugar donde se adoptan las decisiones más importantes.¹⁰
- Empleo de criterios formales, esto es, el establecimiento de cláusulas en los ordenamientos internos que consideren no residentes a aquellas entidades que sean residentes en otro Estado por aplicación de un Convenio de Doble Imposición. Este último criterio ha tomado mayor fuerza debido al auge de la economía digital que ha supuesto una mayor dificultad en cuanto a la definición de los sujetos que operan en la red y a la identificación de la cadena de creación de valor.¹¹

⁸ SERRANO ANTÓN, F.: Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal, *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc.18, 2006, p.9.

⁹ DUARDO SÁNCHEZ, A.: Crisis de los puntos de conexión en la fiscalidad internacional: la residencia fiscal y el Establecimiento... Ob.Cit. p.8.

¹⁰ RIBES RIBES, A.: *La residencia de las personas jurídicas en el Derecho comparado (con especial referencia al ámbito de la Unión Europea)*, en CHICO DE LA CÁMARA, P.: (Dir.), *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*, Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pp. 159 y ss.

¹¹ GARCÍA NOVOA, C.: Consideraciones sobre la Tributación del Comercio Electrónico (II), *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2001, p. 21.

2. FUNDAMENTACIÓN CONSTITUCIONAL DE LA POTESTAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FRENTE AL SUJETO PASIVO

Si bien algunos autores defienden que la Administración tributaria ejerce una “*potestas*” frente al obligado tributario, consistente en cuanto a su esencia, en un control del cumplimiento de la obligación tributaria y sus aparejadas sanciones en caso de incumplimiento o infracción¹², otros abogan porque el control de la Administración Tributaria se configura como una obligación, no tiene carácter potestativo. Sin perjuicio de lo anterior, la Administración tiene discrecionalidad para elegir los medios que estime más pertinentes y eficaces y a través de ellos se buscará que todos los contribuyentes cumplan con su obligación de tributación¹³.

La compleja relación Administración tributaria-sujeto pasivo encuentra su fundamento a nivel interno en el artículo 31 de la Constitución Española¹⁴ (En adelante CE)¹⁵. En el citado precepto de nuestra Carta Magna se pone de manifiesto el conflicto que se produce entre el deber que tienen todos los sujetos pasivos en cuanto a tributación y el deber que tiene la Administración de garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes. En virtud de dicho precepto, se manifiesta que la actuación de la Administración tributaria está encaminada a buscar un sistema tributario justo, el cual ha de encontrar necesariamente su fundamento en los principios de igualdad, capacidad económica y progresividad.

¹² RAMÍREZ OLLERO, J.: *La Hacienda Pública frente al contribuyente en el Procedimiento de Comprobación Limitada*. 1ª edición. Tirant lo Blanch, 2014. pp 24 y ss. Realiza un análisis doctrinal sobre antecedentes, justificación y comentarios por parte de otros autores. Es relevante, por ejemplo, la mención que hace de la confianza que debe tener el obligado tributario con la Administración Tributaria para mayor eficacia del sistema tributario.

¹³ CASADO OLLERO, G.: La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco. *Hacienda Pública Española*, núm. 68, 1980, pp 150 y ss. Pese a la antigüedad de dicho artículo, se trata cuestiones relevantes aún en nuestros días como es la funcionalidad del sistema tributario y su no relación directa con las figuras impositivas y la estructura en el que dicho sistema se inspira.

¹⁴ BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.

¹⁵ Artículo 31 CE: “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.*”

Junto con el artículo 31 CE también encontramos otros artículos que regulan de forma más indirecta la cuestión tratada. Así, por ejemplo, cabe mencionar entre otros preceptos, el artículo 9.3 CE referente a la legalidad en la que se fundamenta la seguridad jurídica, el 103 CE que aborda la objetividad que debe usar la Administración en sus actuaciones para perseguir el interés general y el artículo 14 CE en el que se establece la igualdad entre los ciudadanos. Para concluir en lo referente a estos preceptos constitucionales, es necesario hacer mención a la abundante actividad jurisprudencial que sobre ellos ha recaído. Así, la STC 197/1992 de 19 de noviembre¹⁶ en la que se establece como fundamento último de las normas fiscales el deber de todos los ciudadanos a contribuir conforme a su capacidad económica, o también la STC 76/1990¹⁷ en la cual se establece la lucha contra el fraude como un fin y a la vez un mandato de la CE.

3. RESIDENCIA FISCAL Y DOMICILIO FISCAL

Un concepto estrechamente relacionado con la residencia es el de domicilio fiscal. La delimitación del concepto de domicilio fiscal aparece en el artículo 48 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria¹⁸ (En adelante, LGT) que establece como domicilio fiscal “*el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria*”. La comunicación del domicilio y su eventual cambio es un deber para el obligado tributario, tal y como señala PEREZ ROYO¹⁹. Insiste el autor en que mientras éste no se comuniquen no produce efectos respecto de la Administración, que podrá notificar válidamente en el antiguo domicilio.

El domicilio va a ser lo que determine el órgano administrativo territorialmente competente y ante qué oficina va a quedar adscrito el obligado tributario. Además, será el lugar en el que se realizará la práctica de notificaciones y el lugar físico que tendrá

¹⁶ RTC 1992\197.

¹⁷ RTC 1990\76.

¹⁸ BOE núm. 302, de 18 de diciembre .2003.

¹⁹ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario Parte General*. Ed. 27ª, Navarra, CIVITAS. 2017, p. 246. Este autor establece que “*existe el deber de comunicar el domicilio fiscal y su cambio*”.

carácter vinculante para los procedimientos administrativos, los cuales versarán sobre las siguientes tres tipos de actuaciones: gestión, control fiscal e inspección²⁰.

En cuanto a la determinación del domicilio fiscal y siguiendo la redacción que el legislador emplea, cabe diferenciar los cuatro supuestos a los que hace referencia el artículo 48 LGT en su apartado segundo y que se tratan de reglas de determinación objetivas:

- Personas físicas: el criterio general para la determinación será la residencia habitual. Si nos encontramos ante sujetos que realizan actividades económicas les podrán ser de aplicación las reglas de las personas jurídicas.²¹
- Para las personas jurídicas, el domicilio fiscal queda configurado como el domicilio social el cual es definido como el lugar en el que se halle el centro de su efectiva administración y dirección, o en el que radique su principal establecimiento o explotación²². De forma supletoria será el lugar donde se lleve a cabo la gestión efectiva de la empresa. De forma residual, cuando fallen los dos criterios anteriores se utilizará el criterio de donde radique el mayor valor inmovilizado, es decir, la mayor cantidad de bienes, derechos o de otros recursos sobre los cuales la empresa tiene un control económico y de los cuales espera obtener un beneficio a través de su empleo en los procesos productivos de la misma²³.

Estas reglas también serán de aplicación respecto a los entes sin personalidad jurídica.

- En relación a los no residentes, la LGT realiza una remisión a su regulación específica, la cual se refiere a:

²⁰ <https://www.economistas.es/Contenido/REAF/Documentos/Domicilio%20fiscal.pdf> Consultado en fecha 21/02/18

²¹Respecto a las personas físicas la LGT establece en el artículo 48.2 apartado a que “a) Para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas.”

²² Según el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Publicado en BOE núm. 161, de 03 de julio 2010.

²³ SOCÍAS SALVÁ, A.: *Contabilidad Financiera*. 1ª edición. ES: Ediciones Pirámide, 2014, p. 241. El citado autor, en esta obra, define qué es el inmovilizado desde el punto de vista contable. A mayores explica la procedencia del término “Inmovilizado”, afirmando que su nombre se debe a la permanencia del mismo en la empresa durante un periodo de tiempo superior al año. Para mejor comprensión del concepto, aporta una serie de ejemplificaciones; tales como *edificaciones o maquinarias*.

- i. Para las personas físicas, 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.²⁴
- ii. Para las personas jurídicas al Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital²⁵.

Pese a la similitud de los términos domicilio fiscal y residencia existen notables diferencias que se ponen de manifiesto en el ámbito tributario. Tal es así, que domicilio es, generalmente, un concepto que se relaciona con la noción de edificio o en su caso parte del mismo como el lugar en el que vive una persona física o es sede para una persona jurídica. En el domicilio el obligado tributario queda a efectos de relaciones administrativas, le permite ejercitar acciones y derechos. Por su otra parte, la noción de residencia fiscal resulta de mayor dificultad a la hora de delimitación puesto que para ello es necesaria la aplicación de una serie de criterios y no se corresponde con un simple edificio, como se verá posteriormente.

4. RÉGIMEN DE NOTIFICACIONES CONFORME A LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Rige la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas²⁶ pero habrá de tenerse en cuenta las especialidades de la LGT²⁷ concretamente de sus artículos 109 a 112.

Resulta esencial la diferenciación en función del sujeto que incoa el procedimiento²⁸. Si es iniciado a instancia del interesado, las notificaciones se harán en el domicilio que ha sido indicado por el obligado (o su representante) en el escrito por el que se inicia el procedimiento, en defecto de éste, se utilizará el criterio del domicilio fiscal. Por el otro

²⁴ BOE núm. 62, de 12 de marzo de 2004.

²⁵ BOE núm. 161, de 3 de julio de 2010.

²⁶ <https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-10565&p=20151002&tn=2> consultado en fecha 22 de febrero de 2018.

²⁷ El art 109 LGT afirma literalmente “El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección.”

²⁸ Establece el artículo 110 LGT: “1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro. 2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin”.

lado, si el procedimiento es iniciado de oficio, el criterio será el domicilio fiscal del obligado tributario (o su representante), el centro de trabajo, el emplazamiento donde lleva a cabo su actividad o cualquier otro con esta finalidad.

La notificación se realizará por los cauces normales que prevé la normativa administrativa. En defecto de éstos, es llamativa la posibilidad que contempla el artículo 112 LGT denominada notificación por comparecencia. Los requisitos de este supuesto son que se realicen dos intentos de notificaciones en el domicilio fiscal o en el que el obligado tributario haya designado para las notificaciones. Por otra parte solo será necesario un intento cuando el obligado tributario conste como desaparecido en el lugar. La notificación por comparecencia consiste en la citación al obligado tributario mediante un anuncio en el Boletín Oficial del Estado (En adelante BOE) para que comparezca y reciba la notificación en el plazo de 15 días, bajo sanción de que, en el caso de no comparecer la notificación se tendrá por realizada.²⁹

Sin perjuicio de lo anterior, las notificaciones electrónicas se utilizarán con carácter preferente en aquellos supuestos que la ley administrativa anteriormente citada considere obligatorios.

5. LA PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS SEGÚN LA LEY GENERAL DE TRIBUTOS

La prueba es una materia esencial en relación con los intereses del obligado tributario dentro del procedimiento³⁰. El núcleo esencial radica en la norma general que establece el deber de probar los hechos que sustentan una pretensión, esto es tanto para la Administración como para el obligado tributario³¹. Esta regla general hay que entenderla conforme a la remisión que la LGT hace en bloque a la normativa civil (Ley de Enjuiciamiento Civil³² y Código Civil³³) en materia de medios de prueba y valoración.

²⁹http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/_comp_Consultas_informaticas/Categorias/Otros_servicios/Notificaciones_electronicas/Notificaciones_y_comunicaciones_desde_la_Sede_Electronica/Anuncios_de_citacion_en_Sede_Electronica/Anuncios_de_citacion_en_Sede_Electronica.shtml enlace a través del cual se puede tener conocimiento de los anuncios en citación de sede electrónica.

³⁰ PÉREZ ARRAIZ, P.: *La prueba en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva ley tributaria*. 1ª edición. Editado por la Universidad del País Vasco ,2006.

³¹ Art 105 LGT: “*Quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*”.

³² Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. BOE núm. 7, de 08 de enero 2000.

³³ Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. BOE núm. 206, de 25 de julio de 1889.

Tras el establecimiento en del principio de libertad probatoria en materia tributaria, la doctrina³⁴ coincide en considerar los medios más frecuentes como:

- Declaraciones o autoliquidaciones de los obligados tributarios.
- Declaraciones verbales que hagan los interesados en el proceso.
- Declaraciones de terceros
- Documentos de carácter mercantil. El documento más frecuente es la factura.
- Libros de contabilidad y registros fiscales
- Registros públicos debido a la publicidad que otorgan.
- Presunciones legales y las presunciones no legales o prueba de indicios³⁵.

6. CONCEPTO DE PARAÍSO FISCAL E INCIDENCIA EN LA RESIDENCIA.

Otro concepto estrechamente relacionado con la residencia es el paraíso fiscal, también conocidos por términos como “*offshore*” o “*Tax haven*”. En cuanto a este, se pone de manifiesto la teoría anteriormente explicada de la “votación con los pies” pero aplicada de forma extrema. Esto es debido a que los mencionados paraísos presentan una abismal ventaja fiscal al contribuyente que en él tributa respecto a los países con un sistema tributario estandarizado.

La doctrina³⁶ coincide en señalar que no hay una definición exacta del concepto de paraísos fiscales. El concepto varía en función de la organización que lo dota de una definición, tal es así que la Asociación Fiscal Internacional ofrece una definición que no coincide plenamente con la que da, por ejemplo, el Internal Revenue Service estadounidense³⁷. Extrayendo las notas comunes de las distintas definiciones se puede deducir un concepto aproximado. De tal forma, un paraíso fiscal es un espacio geográfico en el que las leyes tributarias no imponen ningún impuesto sobre los rendimientos, o son tan leves que los obligados tributarios de ese espacio resultan más

³⁴ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario Parte General*. Ed. 27ª, Navarra, CIVITAS, 2017, ob.cit., en esta obra el autor realiza una exhaustiva lista acerca de los medios de prueba.

³⁵ Art 386.1 LEC establece: “ *A partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.*”

³⁶ GARZÓN, A.: Paraísos fiscales en la globalización financiera. *Historia Actual Online*, p.143.

³⁷ CHIARELLA PRIVETTE, J.: Algunos apuntes acerca de los denominados “paraísos fiscales”. *Revista de la asociación IUS ET VERITAS*, núm. 26/2003, pp. 260-272.

favorecidos en relación a los situados en países con una carga tributaria normal. En virtud de esta definición, se explica la razón por la cual los obligados tributarios de otros países se ven atraídos por el sistema tributario de un paraíso.

Algunas de las notas características de los citados paraísos fiscales son:

- La ya mencionada ausencia de los tributos o su escasa presencia.
- La confidencialidad que se manifiesta en cuanto al secreto bancario y a la hora de desvelar la identidad de las sociedades de capitales.
- Ausencia de una legislación mercantil rígida, es decir, con demasiadas restricciones a la hora de operar en el mercado.
- Ausencia de relación entre la identidad del mercado local y el sector financiero.
- Estabilidad de la moneda en cuanto a la inflación.
- Existencia de convenios cuyo objetivo sea evitar la doble imposición.

Desde el punto de vista del ordenamiento tributario español, el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991³⁸ establece en su artículo único una extensa enumeración sobre qué territorios han de ser considerados paraísos fiscales. Cabe destacar entre otros, por cercanía respecto a nuestro país, a Andorra y Gibraltar.³⁹

Pese a tener múltiples detractores en el ámbito tributario por, entre otros motivos, contribuir a la crisis financiera, perjudicar de forma desleal a la competencia fiscal entre países⁴⁰, desincentivar el cumplimiento de las obligaciones tributarias o ser un refugio para la delincuencia financiera internacional tienen algunos partidarios. Si bien alguno de los autores que se decantan a su favor declaran que parte de la culpa de esta problemática recae sobre el sistema de altos impuestos en el que se basan la mayoría de Estados⁴¹.

³⁸ BOE núm. 167, de 13 de julio de 1991.

³⁹ MEDINA CEPERO, J.: La regulación actual de los paraísos fiscales en España. *Revista jurídica de la Comunidad de Madrid*, núm. 17, 2003, pp. 45-61.

⁴⁰ HERNÁNDEZ VIGUERAS, J.: Los paraísos fiscales, plataformas de los mercados financieros. *Boletín del Centro de Documentación Hegoa*, núm. 36, 2013, pp. 1-12.

⁴¹ AFSCHRIFT, T.: En defensa de los "paraísos fiscales". *La Ilustración liberal: revista española y americana*, núm. 36, 2008, pp. 49-54.

Resulta preciso poner de manifiesto la contradicción entre formalidad y materialidad de los paraísos fiscales. Existe una corriente por parte de estos territorios de dejar atrás el calificativo de “*paraíso fiscal*” para ser declarados “*centro de servicios financieros offshore*” pero en la práctica suponen los mismos perjuicios.⁴²

⁴² MARULANDA OTÁLVARO, H., HEREDIA RODRÍGUEZ, L.: Paraísos fiscales: una línea de contradicción entre la formalidad y la materialidad, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 15, 2015, págs. 1-25

II. IMPUESTO DE LA RENTA SOBRE LAS PERSONAS FÍSICAS

1. CONSIDERACIONES INICIALES

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) es un pilar fundamental en nuestro sistema tributario en materia de imposición directa. Desde su introducción, en 1978, ha sufrido variaciones de todo punto acorde con las circunstancias sociales, económicas y políticas que han acontecido nuestra historia reciente. Es un impuesto que ha estado presente tradicionalmente en nuestro sistema tributario pero existe una corriente actual partidaria de los impuestos indirectos en detrimento de los directos. Su función principal es la recaudación para las arcas del Estado pero también cumple otras funciones como puede ser la redistribución de la riqueza.⁴³

Su nota definatoria se encuentra en el carácter directo debido a que se encarga del gravamen de la renta obtenida por el contribuyente, renta que debe ser entendida como todos los rendimientos, ganancias y pérdidas de carácter patrimonial y las denominadas imputaciones de rentas. Grava, por tanto, la renta mundial obtenida por las personas físicas residentes en España con independencia del lugar de procedencia de la misma y de la residencia del sujeto pagador.⁴⁴

1.1 REGULACIÓN

Este Impuesto está regulado principalmente en los siguientes textos normativos:

- 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. (En adelante, LIRPF)⁴⁵
- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de

⁴³ DELGADO RIVERO, F.: *Impuestos Para Todos Los Públicos*, 1ª edición, Ediciones Pirámide, 2013, p. 44. Se recomienda la lectura de dicho material a modo de introducción debido a su fácil comprensión.

⁴⁴ SIMÓN ACOSTA, E.: *Capítulo 2. IRPF (I): Caracteres y hecho imponible*, en VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A., SIMÓN ACOSTA, E., SIMÓN YARZA, M.: *Conocer y comprender el derecho de los impuestos*, 2017, pp. 25-36.

⁴⁵ BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006.

Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero⁴⁶. (En adelante, RIRPF)

- Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias⁴⁷
- Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.⁴⁸
- -Orden HAP/455/2014, de 20 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2013, por la que se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención o puesta a disposición, modificación y confirmación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos⁴⁹
- Orden HFP/377/2017, de 28 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2016 los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales.⁵⁰

Esta regulación se aplica a todo el territorio nacional sin perjuicio de lo que dispongan los regímenes tributarios forales. A mayores habrá de atenerse a los convenios bilaterales e internacionales que integren en nuestro ordenamiento, los cuales tendrán prioridad de aplicación respecto de la normativa anteriormente citada.

1.2 CARACTERES DEL IMPUESTO

⁴⁶ BOE núm. 78, de 31 de marzo de 2007

⁴⁷ BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009

⁴⁸ BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009

⁴⁹ BOE núm. 71, de 24 de marzo de 2014.

⁵⁰ BOE núm. 106, de 4 de mayo de 2017

Existe a la hora de caracterizar este impuesto una práctica unanimidad doctrinal. Autores como MÁLVAREZ PASCUAL⁵¹, MERINO JARA⁵² o GUTIÉRREZ DUARTE⁵³ consideran como características del IRPF las siguientes:

- Directo⁵⁴: grava la renta obtenida por el contribuyente. La renta se constituye como un baremo de la capacidad de pago del contribuyente.
- Personal: a la hora de determinación del hecho imponible es necesaria la referencia a una persona física.
- Individual, si bien existen supuestos los cuales admiten la declaración conjunta⁵⁵.
- Subjetivo: tiene en cuenta las características personales y familiares de los contribuyentes.
- Progresivo: El principio constitucional de la progresividad se manifiesta en este impuesto de forma escalonada, sobre cada tramo de la renta recae un tipo de gravamen diferente. De esta característica, MERINO JARA extrae otra nota diferencial del impuesto; considera que es “*dual*” puesto que la base imponible general tributa con mayor progresividad que la base imponible del ahorro. La nota de impuesto progresivo ha sido reafirmado por la jurisprudencia⁵⁶.
- Periódico: el periodo impositivo será, con carácter general, el año natural. El devengo se producirá el 31 de Diciembre.⁵⁷
- Titularidad estatal, pero recaudación cedida a las Comunidades autónomas parcialmente, las cuales, en virtud del artículo 46 la Ley 22/2009⁵⁸, tienen reconocidas ciertas competencias tanto normativas como reguladoras.

⁵¹ MÁLVAREZ PASCUAL, L: *Lecciones del sistema fiscal español*. 3ª edición, Editorial Tecnos, 2013. El citado autor en esta obra trata las características del impuesto en su lección dos apartado primero.

⁵²MERINO JARA, I.(dir); LUCAS DURÁN, M. (coor): *Derecho Tributario parte especial, lecciones adaptadas al EEES*, 4ª ed, Editorial Tecnos , Madrid, 2015, p.154.

⁵³ GUTIÉRREZ DUARTE, M.: *Fiscalidad individual*. 1ª edición. Ediciones Pirámide 2013.

⁵⁴ En relación a esta primera característica, conviene traer a colación la distinción entre impuestos directos e indirectos que en el artículo 41 realiza la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. BOE núm. 284, de 27/11/2003.

⁵⁵ Los supuestos en los que se admite la tributación conjunta están establecidos en los artículos 82 y siguientes de la LIRPF.

⁵⁶ Véase STC 19/1992, de 15 de febrero. RTC 2012\19. En esta sentencia se descarta que la Ley 40/1998 del IRPF sea contraria a los principios de igualdad, progresividad y capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución Española.

⁵⁷ Artículos 12 y siguientes de la LIRPF. En ellos se establece la regla general del devengo y supuestos que constituyen reglas especiales.

⁵⁸ La cesión se encuentra regulada en el artículo 25 perteneciente al título III que trata sobre la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

1.3 HECHO IMPONIBLE Y CATEGORÍAS DE RENTAS GRAVADAS

El artículo 6 LIRPF⁵⁹ establece que el hecho imponible es la obtención de la renta por parte del contribuyente. Debido a la dificultad que el legislador encuentra para realizar una definición de renta, la define expresando cuáles son sus componentes⁶⁰:

- Los rendimientos del trabajo. Conforme al artículo 6.2.a serán aquellas rentas que, bajo una relación de dependencia, provengan directa o indirectamente del trabajo sin importar su naturaleza o denominación. Para tener tal condición, dichas rentas no deben ser consideradas como rendimientos de actividades económicas.⁶¹ En el ámbito deportivo, el término global de rendimientos del trabajo comprende: sueldos y aquellos premios, indemnizaciones, becas o dietas que no tengan la consideración de exentos. También es un componente importante a tener en cuenta las denominadas rentas en especie ya que son muy extendidas en la práctica; véase, por ejemplo, la entrega de automóviles a los deportistas o la utilización de determinadas viviendas cuando sean disfrutadas por el atleta de forma gratuita o por un precio inferior al valor del mercado como establece el artículo 42 LIRPF.

Al margen de los anteriores conceptos, existen otros que también integran la categoría de rendimientos del trabajo. Tales son las cantidades recibidas por un futbolista retirado por la participación en un partido homenaje o las retribuciones recibidas por un deportista profesional a razón de representar a su selección nacional en una competición internacional⁶². No obstante lo anterior, la opinión de la Administración tributaria ha resultado oscilante a lo largo de los años y tampoco existe una unidad doctrinal en esta materia.⁶³

⁵⁹ El artículo 6 expone literalmente:

“1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente.

2. Componen la renta del contribuyente: a) Los rendimientos del trabajo. b) Los rendimientos del capital. c) Los rendimientos de las actividades económicas. d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales. e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

3. A efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del Impuesto, la renta se clasificará en general y del ahorro.”

⁶⁰ Al margen de los manuales anteriormente citados, en relación con el IRPF se recomienda la lectura de la obra PORTILLO NAVARRO, M.: *Manual de fiscalidad: teoría y práctica*, 3ª edición. Editorial Tecnos, 2013.

⁶¹ Tal como recalca GUTIERREZ DUARTE, en su obra *Fiscalidad Individual*. Para mejor comprensión de los lectores, enumera una serie de ejemplos que integran el concepto de rendimiento del trabajo: *Sueldos, salarios y pensiones públicas y privadas de jubilación*.

⁶² MAGRANER MORENO, F.: *Tributación de los artistas y deportistas...* ob. cit., p.52. Considera el autor que la retribución recibida por un deportista a razón de la representación de su país es una manifestación de la nota característica de trabajo personal y por tanto, es un rendimiento del trabajo.

⁶³ CAZORLA PRIETO, L.: *Los Impuestos del Deporte...* ob. cit., p.228.

- Los rendimientos de capital. Conforme al artículo 6.2.b son las rentas producidas por bienes o derechos que integran el patrimonio del obligado tributario, teniendo en cuenta que no pueden estar destinados a actividades empresariales o profesionales para tener tal condición. Según su procedencia podrán ser mobiliarios o inmobiliarios. Aquellos serán los que provengan de bienes muebles, del resto de bienes y derechos que no sean de carácter real con efectos erga omnes. Estos serán los provenientes de bienes inmobiliarios sin diferenciar su naturaleza (urbana o rústica) y derechos reales de uso y disfrute.

Desde el punto de vista del deportista, tanto por frecuencia en la práctica como por cantidad de dinero que comprende, el rendimiento de capital mobiliario por excelencia es la cesión del derecho a la explotación de los derechos de imagen del atleta siempre que no tenga lugar en el desarrollo de una actividad económica. La integración de estos rendimientos dentro del capital mobiliario radica en la naturaleza del derecho de imagen, debido a que tiene carácter económico ya que se puede ceder y explotar a cambio de un precio.⁶⁴

- Rendimientos de actividades económicas. Conforme al artículo 6.2.c proceden del trabajo a título personal junto con el capital, o de alguno de ellos de forma separada. El contribuyente emplea por cuenta propia los medios de producción y recursos de otra índole con la finalidad de intervenir en el proceso de producción o distribución tanto de bienes o servicios. La nota diferencial respecto a los rendimientos de trabajo es la participación por cuenta propia del contribuyente a contrario de la relación de dependencia que se produce en aquellos. Respecto a este grupo, como regla general, quedarán afectados los atletas que realizan deportes individuales y que no requieren de integración en un equipo deportivo. Puesto que no se realiza ninguna actividad bajo una relación de contrato laboral, el deportista se servirá de negocios jurídicos tanto civiles como mercantiles como pueden ser el contrato de sociedad, el contrato de obra, de patrocinio, etc.
- Ganancias o pérdidas patrimoniales. Conforme al artículo 6.2.d son los incrementos o disminuciones en el valor del patrimonio del contribuyente debido a modificaciones en el mismo. Tales modificaciones corresponden con actos dispositivos de los elementos constitutivos del patrimonio.

⁶⁴ PLAZA Y JABAT,S.: El derecho a la imagen, su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario, *Crónica Tributaria*, núm.81, 1997, pp. 87 a 95.

- Imputaciones de la renta establecidas por la Ley. Según el artículo 6.2.e lo componen aquellas rentas que, sin posibilidad de deducción de ningún gasto, se suman a la base imponible del impuesto. Se distinguen cuatro tipos de imputaciones de renta: inmobiliarias, por transparencia fiscal internacional, por cesión de derechos de imagen y por participaciones en instituciones de inversión⁶⁵. Dentro de las imputaciones por transparencia fiscal internacional se encuentran las sociedades constituidas por deportistas que obtienen altas retribuciones por razón de su profesión.

Para la cuantificación del tributo es necesario diferenciar dos tipos de renta. Por un lado la renta general y por otro la denominada renta del ahorro. Éstas estarán compuestas por rendimientos mobiliarios y ganancias y pérdidas patrimoniales siempre que los bienes transmitidos hayan sido adquiridos al menos un año antes de la fecha de transmisión.

Al margen de lo anteriormente expuesto, resulta necesario matizar dos aspectos:

- La no sujeción a este impuesto la renta que esté afecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁶⁶ (en adelante, ISD)
- La presunción “iuris tantum” de retribución que el legislador otorga a las prestaciones de bienes, servicios o derechos susceptibles de generar rendimientos, ya sean de trabajo o de capital⁶⁷.

En cuanto a la valoración de las rentas estimadas, el artículo 40 LIRPF establece que se efectuará conforme al valor normal del mercado, es decir, la prestación que unos sujetos acuerdan entre sí de forma independiente, salvo prueba en contrario. Sin perjuicio de lo anterior, en relación con préstamos, operaciones consistentes en la captación o utilización de capitales ajenos el concepto de “valor normal” varía; se entenderá por éste el interés legal del dinero que en el último día del periodo impositivo esté establecido.

1.3.1 SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN

⁶⁵ MERINO JARA, I.: *Derecho tributario parte especial...* ob.cit, p. 156.

⁶⁶ Art 6.4 LIRPF: “No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

⁶⁷ Art 6.5 LIRPF: “Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital.”

Son supuestos en los que no se realiza el hecho imponible por lo que no darán derecho a gravamen a la Hacienda Pública. Además de las rentas sujetas al ISD, son algunos de los supuestos de no sujeción son⁶⁸:

- Entrega de ciertos productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa o economatos de carácter social. Tal es el caso de academias deportivas que ostentan servicio de comedor para sus deportistas.
- Cantidades entregadas a las entidades encargadas de prestar un servicio público de transporte de viajeros con carácter colectivo y con finalidad de favorecer el transporte de los trabajadores del centro de trabajo a su residencia.
- Aquellas primas que sean satisfechas a entidades aseguradoras a razón de responsabilidad civil del trabajador, accidente de trabajo o para la cobertura de enfermedad profesional. Véase, por ejemplo, aquellos seguros que suscriban las entidades deportivas para afrontar las contingencias que afectan a los deportistas y su respectivo tratamiento de recuperación, supuesto muy habitual en la práctica debido a las numerosas lesiones que sufren los atletas de cierto nivel. Este apartado no es más que una manifestación de una particularidad de la vida laboral de los deportistas como es su brevedad y la necesidad de asegurar cualquier contingencia que pueda suponer que el atleta abandone su carrera antes de tiempo⁶⁹.
- Pérdidas sufridas a razón de consumo. En materia deportiva resulta ejemplificadora la pérdida de valor que se produce en las instalaciones y, en especial, en los artículos de entrenamiento debido a la preparación de cara a la competición.
- Ganancias o pérdidas que se manifiesten a la hora de realizar la división de la cosa común.

1.3.2 RENTAS EXENTAS

⁶⁸ En relación a los supuestos no sujetos al IRPF se recomienda la lectura de ROMERO FLOR, L.: *Manual De Régimen Fiscal De La Empresa*. 1 edición Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 2016. Establece una enumeración amplia de supuestos no sometidos a sujeción como por ejemplo; “*al juego en la parte que exceda de las ganancias del juego en el mismo período*”.

⁶⁹ GONZÁLEZ- CUÉLLAR, M., ORTÍZ CALLE, E.: La fiscalidad de los planes de pensiones y seguros de vida de los deportistas profesionales, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 22/2008 1, p.1.

La dotación de una definición de exención tributaria no ha sido una tarea que haya causado una conformidad absoluta en la doctrina, no obstante un importante sector se inclina a favor de la definición de SAINZ DE BUJANDA: “Una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación tributaria al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas, o respecto a determinados supuestos fácticos”.⁷⁰ Debe entenderse como un sinónimo de exoneración cuando se refiere al sujeto del impuesto o como sinónimo de inafectación si se refiere al supuesto de hecho del tributo⁷¹.

La práctica totalidad de estos supuestos se encuentran justificados por motivos de política social. El grueso de la regulación se encuentra en el artículo 7 LIRPF, el cual establece una lista taxativa de rentas exentas. No obstante lo anterior, hay supuestos dispersos⁷² a lo largo de la LIRPF que también son considerados como rentas exentas.

A la hora de determinar los supuestos que integran el concepto de rentas exentas, hay prácticamente una unanimidad en la doctrina⁷³ que coincide en diferenciar ocho grupos para facilitar su sistematización;

- A. Prestaciones públicas: Son aquellas que encuentran su fundamento en la compensación de algún tipo de perjuicio en la persona que las percibe. Dentro de este primer apartado cabe mencionar supuestos como; las personas que han sufrido lesiones debido a la Guerra Civil, personas contagiadas en el ámbito sanitario por VIH, prestaciones por consecuencia de una incapacidad permanente absoluta o del tipo conocido como gran invalidez.⁷⁴

⁷⁰ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 427.

⁷¹ GILDEMEISTER, A.: Exención y exoneración, *THEMIS: Revista de Derecho*, núm. 2, 1985, pp. 49-50.

⁷² Véase por ejemplo; la exención debido a reinversión en vivienda habitual del artículo 38.1 LIRPF o determinados importes de dietas y asignaciones para viajes establecida en el artículo 17.d LIRPF.

⁷³ Coinciden en este aspecto autores como MERINO JARA, ROMERO FLOR O MÁLVAREZ PASCUAL.

⁷⁴ LÓPEZ MOSTEIRO, R.: Compatibilidad entre gran invalidez e incapacidad permanente absoluta, y trabajo, en las prestaciones contributivas. *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña.*, núm. 10, 2006., pp. 675 a 684. Se recomienda el presente artículo por la diferenciación que en él se establece entre el término “gran invalidez” e “incapacidad permanente absoluta”. Realiza una remisión a la Ley General de la Seguridad Social, en concreto a su artículo 137, en la que se establece la nota diferencial consistente en que en la “gran invalidez” la persona que la sufre necesita de la asistencia de

- B. Indemnizaciones: se engloba bajo este apartado; las que tienen su origen en la responsabilidad civil a razón de daños personales, las que tienen el origen en el mismo tipo de daños pero son otorgadas por motivo de la celebración de un contrato de seguro por accidente , la indemnización del Estado o CCAA con motivo de la compensación de la privación de la libertad en establecimientos penitenciarios y por último, la indemnización por despido o cese del Trabajador hasta la cuantía establecida como obligatoria en el Estatuto de los Trabajadores. En este último supuesto se establece junto al límite establecido en la cantidad de 180000 euros, la condición de que la desvinculación sea efectiva y para ello se establece una presunción “iuris tantum”; que no se produce desvinculación efectiva cuando en los tres años siguientes a la fecha en la que se produce el cese o despido, el trabajador vuelva a trabajar para la misma empresa. Por último, también estarán exentas las prestaciones reconocidas a los deportistas que no están integrados en el Régimen especial de trabajadores autónomos (en adelante RETA) por parte de las mutualidades de previsión social cuando tengan la condición de alternativas al RETA⁷⁵.
- C. Premios. Aquellos que sean otorgados por motivos literarios, artísticos o científicos con cierta relevancia. A efectos de la temática del presente trabajo, resulta preciso recalcar la exención que tienen los atletas profesionales que han recibido el Premio Princesa de Asturias del Deporte respecto de la tributación del mismo.
- D. Realización de actividades. Tales como becas públicas⁷⁶ concedidas con los requisitos del artículo 7, las gratificaciones de carácter extraordinario con motivo de la participación en ciertas misiones internacionales, los rendimientos del trabajo cuyo devengo se produce en un periodo de tiempo coincidente con la estancia en el extranjero con un límite respecto a cuantía de 60.100 euros.

otra persona para la realización de las funciones vitales básicas y en la incapacidad permanente absoluta no.

⁷⁵ RODRÍGUEZ LÓPEZ, Á., GUTIÉRREZ DUARTE, M.: La fiscalidad en el deporte español: el ámbito personal, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 38/2013, pp.7 y ss.

⁷⁶ STC 214/ 1994 de 14 de julio. RTC 1994/214. Esta sentencia es relevante puesto que afirmaba que solo eran exentas las becas otorgadas por entidades públicas, criterio que ha sido contrariado por la LIRPF ya que también incluye las otorgadas por entidades sin ánimo de lucro.

Son reseñables debido a su ámbito del deporte, las ayudas de carácter económico con finalidad de formación y tecnificación deportiva cuyos beneficiarios son deportistas de alto nivel, con el límite de 60.100 euros. En definitiva, consisten en ayudas de contenido económico a ciertos deportistas con el objeto de la preparación de programas planificados por el Consejo Superior de Deportes junto con la Federación Española correspondiente por razón del deporte o con el Comité Olímpico Español y que pueden ser destinadas por el atleta para sufragar los gastos de desplazamiento, estancias o adquisición de material deportivo.

La finalidad de la presente exención encuentra su fundamento en el interés público de una buena representación de España a nivel deportivo en el panorama internacional lo que implicará un mayor incentivo de cara a la consecución de buenos resultados y un efecto indirecto de aumento de la práctica deportiva en la población.⁷⁷

- E. Política fiscal. Se incluyen ciertos rendimientos mobiliarios como los procedentes de seguros de vida, depósitos y contratos financieros, rendimientos de trabajo devengados por pescadores de túnidos o especies afines estipulados en la Disposición Transitoria 41ª LIRPF.
- F. Técnica fiscal. Las anualidades por alimentos percibidas de los padres. Para que tengan tal exención requieren haber sido establecidas por una decisión judicial.

2. CRITERIOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA EN EL ARTÍCULO 9 DEL IRPF

La determinación de la condición de residente va a determinar que el contribuyente tribute la universalidad de sus rentas, las obtenidas en territorio español y las obtenidas en el extranjero, conforme al impuesto del IRPF. Por su contraparte, la consideración de no residente va a suponer que tribute exclusivamente las rentas obtenidas en territorio español conforme al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (En adelante, IRNR).⁷⁸

⁷⁷ CAZORLA PRIETO, L.: *Los Impuestos del Deporte...* ob. cit., p.215.

⁷⁸ CHICO DE LA CÁMARA, P.: La residencia fiscal de los deportistas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, núm. 9, 2003, pp. 319-330.

La noción de residencia fiscal se encuentra en el 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 Residentes⁷⁹; concretamente en su artículo 6. En dicho precepto se establece que la residencia fiscal se determinará conforme al artículo 9 LIRPF y conforme al artículo 8 de la LIS.

El artículo 9 de la LIRPF e expone literalmente:

“1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.”

Por su parte, conviene destacar la remisión que hace la LIRNR a lo largo de su articulado a este precepto. Quedarán afectos por el IRNR los deportistas desplazados; el primer año desde su llegada a España quedan sujetos por obligación real puesto que carecen de residencia legal en nuestro país, sin embargo, los siguientes años sucesivos realizarán la tributación en virtud de obligación personal. En materia de deportistas sujetos a relación laboral a través de contrato, el presente texto legal contempla una

⁷⁹ BOE núm. 62 de 12 de marzo de 2004.

opción legal a través de la cual, si es ejercida por el atleta, tributará bajo la modalidad de no residentes sin establecimiento permanente, esto es, por la totalidad de las rentas obtenidas en España. El ejercicio de esta opción conlleva a que en la práctica, los tipos de tributación sean diferentes respecto a los de los residentes, cuestión que ha supuesto la vulneración del principio de igualdad reconocido en la CE pero es totalmente válido desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea⁸⁰. La permisibilidad europea encuentra su fundamento en la STC 96/2002⁸¹ en la que se trata la equiparación de los extranjeros comunitarios con los residentes en los territorios forales. Debido a que España en los últimos años ha sido un país encargado de organizar importantes acontecimientos deportivos en los cuales la mayor parte de los deportistas participantes tienen la condición de no residentes, el derecho de opción anteriormente citado se configura como una vía para el gravamen de las prestaciones que se generan dichos eventos.⁸²

A través del análisis del artículo 9 LIRPF, junto con los comentarios de autores como PRIETO MOLINER⁸³, se puede realizar una síntesis de los criterios que el legislador español utiliza para la correspondiente determinación de la condición de residencia fiscal del contribuyente. Para ello hay que tener en cuenta los siguientes tres factores:

- Factor presencial. Una persona física adquirirá la condición de residente a efectos tributarios cuando permanezca más de 183 días en territorio español en el periodo de un año natural. El legislador español emplea para la determinación de este criterio la residencia habitual en detrimento de otros criterios análogos como la nacionalidad que en este ámbito carece de utilidad.

Para el cálculo de los 183 días se computarán las “ausencias esporádicas”; concepto que queda sometido a un margen de libre interpretación debido a la falta de una definición exacta de lo que ha de entenderse por ello. Se realizará por tanto el cómputo de esas ausencias salvo que el contribuyente pruebe la residencia en otro país.

⁸⁰ GOROSPE OVIEDO, J.: Tributación de los deportistas desplazados a territorio español en el impuesto sobre la renta, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 29/2010 2.

⁸¹ RCL 2002\1342.

⁸² TERRASA MONASTERIO, M., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, R.: La subida de impuestos y los deportistas de élite, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 836/2012.

⁸³ PRIETO MOLINER, P.: Residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes, *Instituto de Estudios Fiscales*.

Cabe mencionar la potestad que tiene la Administración Tributaria de reclamar al contribuyente la residencia cuando se trate de países considerados paraísos fiscales. Por último, no computará para este periodo las actividades realizadas a título gratuito por parte del contribuyente en colaboración con la Administración durante estancias temporales.

Así las cosas, lo dispuesto en el precepto legal que está siendo objeto de análisis no tiene una fácil determinación en la práctica, esto es debido a la libre circulación de las personas, operaciones económicas en diferentes estados, rendimientos obtenidos en diferentes territorios sometidos a diferente tributación, etc. Por ello, va a ser determinante en algunos supuestos la prueba de la residencia por parte del contribuyente a través de medios como el Certificado por Autoridad Competente. Este certificado ha sido considerado jurisprudencialmente como el único medio de prueba posible en este ámbito, si bien la jurisprudencia más reciente reconoce otros medios de prueba posibles como pueden ser todos aquellos admitidos por nuestro ordenamiento. Lo relativo a los medios de prueba será desarrollado en profundidad en los posteriores epígrafes junto con la posible problemática que se puede presentar en función del país en el que se pretenda probar la residencia durante un periodo de tiempo⁸⁴.

El TS ha orientado este criterio hacia una aplicación completamente objetiva. Esto es, entiende que la aplicación de este criterio no debe depender de la intención del deportista ni de determinados intereses económicos o vitales sino que debe responder a criterios exclusivamente matemáticos⁸⁵.

En definitiva, la regulación de este factor tiene como objetivo el tratamiento de los traslados de residencia a países calificados como paraísos fiscales⁸⁶, ya sea un traslado ficticio como ocurre en múltiples ocasiones o ya sea un traslado real. Este fenómeno es conocido como “*deslocalización fiscal del deportista*”.⁸⁷

⁸⁴ SIMÓN ACOSTA, E.: A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 917/2016, pp. 2 y ss.

⁸⁵ ROGEL, D.: Nuevo criterio para establecer la residencia fiscal, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 939/2018, pp.1.

⁸⁶ MAGRANER MORENO, F.: *Tributación de los artistas y deportistas*, Ciss, Valencia, 1995, p.45. Afirma que el traslado de la residencia por parte del deportista suele estar motivado, aparte de por la nula tributación, por otros aspectos como las facilidades en la comunicación, estabilidad política o el secreto bancario.

⁸⁷ CAZORLA PRIETO, L.: *Los Impuestos del Deporte...* ob. cit., p.218.

- Factor económico. Se trata de un criterio que atiende a las circunstancias personales del contribuyente. La residencia fiscal conforme a este criterio se atribuirá al que “*tenga en España el núcleo principal o la base de sus intereses económicos o actividades de forma directa o indirecta*”. Carece también este factor de una clara determinación por parte del legislador puesto que la propia doctrina no coincide a la hora de determinar en qué consisten los términos “*núcleo principal*” o “*interés económico*”. SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ⁸⁸, para salvar la generalidad que en este aspecto caracteriza a nuestro ordenamiento, considera que debe entenderse por tales la presencia en territorio español de las principales fuentes de renta y la mayor parte del patrimonio. Junto con la tesis del citado autor, en aras de salvaguardar la seguridad jurídica, existen sentencias del Tribunal Supremo (en adelante STS) que reafirman esta corriente; tales son la de 4 julio de 2006⁸⁹ o la de 15 diciembre 2005⁹⁰.

Este criterio es independiente del anterior, se produce de forma automática y la carga de la prueba corresponde a la Administración.

- Factor familiar. Este criterio, considerado por algunos autores como un “criterio de cierre”, establece la presunción iuris tantum por la cual se presume que el contribuyente tiene su residencia habitual cuando, respecto al cónyuge y a los hijos menores de edad, se establezca que residen habitualmente en España conforme a los dos criterios anteriormente expuestos. Para que no opere la citada presunción, el contribuyente deberá probar la residencia en otro estado. Para tal prueba, la normativa española exige certificación fiscal emitida por la autoridad fiscal competente del estado en cuestión, exigencia que no obsta para que en la práctica sean admitidos otros medios de prueba como se desarrollará posteriormente.

Existen situaciones en las que la Administración podrá negar la condición de residente en España, por tanto destruir tal presunción. En este supuesto de hecho se produce una inversión de la carga de la prueba, de tal forma que será la propia

⁸⁸ SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J.: Residencia fiscal y domicilio fiscal: similitudes y diferencias entre ambos conceptos y sus respectivos regímenes jurídicos. *Anuario jurídico y económico escurialense*, núm. 36, 2003, pp. 91-114. En la indeterminación del legislador, el citado autor coincide con PRIETO MOLINER.: Residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes...ob.cit. en señalar las dificultades prácticas que supone dicha vaguedad terminológica.

⁸⁹ RJ 2006\6109. Véase que el tribunal señala la relevancia de fijarse en ciertos aspectos económicos, los cuales resultan de mayor facilidad probatoria, como puede ser la vía documental.

⁹⁰ RJ 2006\4184.

Administración la que deberá probar que la residencia efectiva se produce en otro territorio diferente al español⁹¹.

Los factores anteriormente analizados no mantienen ninguna relación entre sí, son por tanto independientes, basta con que se de alguna de las circunstancias para obtener la condición de residente fiscal. Sus efectos quedan subordinados a la existencia de dos circunstancias: la concurrencia o no del denominado establecimiento permanente y a la existencia de convenios para evitar la doble imposición respecto a las rentas obtenidas en otros Estados.

3. LA PRUEBA DE LA RESIDENCIA FISCAL PARA LAS PERSONAS FÍSICAS.

La justificación de la prueba la encontramos en el artículo 9 de LIRPF, precepto en el que se contempla la posibilidad de prueba de la residencia fiscal por parte del contribuyente.

La prueba permitirá acreditar la residencia fiscal ya sea en España o en un país extranjero. La diferencia entre la prueba de la residencia desde un punto de vista civil o administrativo, y fiscal, puede dar lugar a que una persona tenga el permiso de residencia en un determinado país pero carezca de la condición de residente fiscal en el mismo.

El método probatorio establecido por el legislador tributario español es el de certificado expedido por Autoridad Fiscal del país que se trate, por tanto, podrá tratarse de Autoridad Fiscal Española o la de otro país respecto al cual se intente probar la residencia fiscal en su territorio. La eficacia del certificado tendrá duración de un año.

La necesidad del certificado fiscal como único mecanismo probatorio válido la encontramos en dos normas:

- Artículo 7.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes⁹². En relación con el presente medio de prueba conviene extraer de su literalidad: “Los

⁹¹ GONZÁLEZ APARICIO, M.: La prueba de la residencia fiscal para perceptores de rendimientos del trabajo, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 3, 2018.

⁹² Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE núm. 188 de 05 de agosto de 2004).

contribuyentes que, por ser residentes en países con los que España tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición, se acojan al mismo, determinarán en su declaración la deuda tributaria aplicando directamente los límites de imposición o las exenciones previstos en el respectivo convenio. A tal efecto, deberán adjuntar a la declaración un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal correspondiente, o el pertinente formulario previsto en las órdenes de desarrollo de los convenios.”

- Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre⁹³, norma que entra en vigor en lugar de la antigua Orden HAC/3626/2003 de 23 de diciembre⁹⁴. En su artículo 7, el cual hace referencia a los documentos que debe aportarse junto con las declaraciones del IRNR, hace referencia al certificado fiscal: *“Cuando se practique la autoliquidación aplicando las exenciones de la normativa interna española, por razón de la residencia del contribuyente, se adjuntará un certificado de residencia, expedido por las autoridades fiscales del país de residencia, que justifique esos derechos.*

Cuando se practique la autoliquidación aplicando las exenciones o la reducción en la cuota por un límite de imposición de un Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito por España, se adjuntará un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente que justifique esos derechos, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio. No obstante, cuando se practique la autoliquidación aplicando la reducción de la cuota por un límite de imposición fijado en un Convenio desarrollado mediante una Orden en la que se establezca la utilización de un formulario específico, deberá aportarse el mismo en lugar del certificado.

Cuando conforme al artículo 24. 6 de la Ley del Impuesto, se deduzcan gastos para la determinación de la base imponible, por tratarse de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se adjuntará un

⁹³ Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes.(BOE núm. 311, de 23 de diciembre de 2010).

⁹⁴ BOE núm. 312, de 30 de diciembre de 2003.

certificado de residencia fiscal en el Estado que corresponda expedido por la autoridad fiscal de dicho Estado”

Otro problema que se podría plantear es la confrontación de la exigencia del certificado fiscal con lo dispuesto en el artículo 106.1 LGT: *“En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”*. En virtud de este precepto que recoge la libertad probatoria en materia tributaria al realizar una remisión al Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil⁹⁵, se permite al sujeto utilizar todos aquellos medios de prueba que estime pertinentes para que quede demostrada la residencia fiscal en un determinado Estado. Por su parte y como es lógico, los medios de prueba deberán ser acordes en cuanto a naturaleza y características con los criterios de fijación de la residencia anteriormente tratados.

En los siguientes subapartados va a ser analizada la doctrina de la DGT, del Tribunal Económico-Administrativo Central (En adelante TEAC) y la jurisprudencia procedente de la Audiencia Nacional y algún Tribunal Superior de Justicia (En adelante TSJ).

a. CONSULTAS DE LA DGT

La Dirección General de Tributos (En adelante DGT), ha abordado la cuestión de la prueba de la residencia fiscal en diferentes Consultas, las cuales resuelven distintos problemas, en algunos casos con un criterio dispar.

En primer lugar, la Consulta 0893-98 de 26 de mayo de 1998 señala: *“La residencia habitual de una persona se contempla desde el punto de vista fiscal, luego la acreditación de la residencia tiene que tener carácter fiscal, no pudiéndose, en principio, dar validez a otros certificados de residencia, pues una persona puede tener permiso de residencia o residencia administrativa sin que pueda ser considerado residente fiscalmente en ese Estado. Se considera que una persona tiene residencia fiscal en un determinado país cuando está sometido a imposición en él por obligación personal, esto es, por renta mundial. Tampoco puede acreditarse la residencia fiscal con certificados de empadronamiento ni con recibos de consumo de agua, gas,*

⁹⁵ Aspecto ya tratado con anterioridad en el apartado correspondiente con “I. Consideraciones Iniciales”.

electricidad, etc., ya que las personas no siempre residen fiscalmente en el lugar donde están empadronadas y los recibos de consumo de los servicios citados no presuponen que el consumo se haya realizado por el titular.

En consecuencia, para acreditar la residencia fiscal en un determinado país, sólo se puede aceptar el certificado de residencia expedido por la Autoridad Fiscal competente de ese país, en el que consten su permanencia y sus obligaciones fiscales en el mismo”. La importancia de esta Consulta radica en la consideración que hace del certificado fiscal como único medio probatorio a la hora de acreditar la residencia fiscal, así las cosas, descarta otros medios de prueba como pudieran ser los recibos que acrediten la prestación de una serie de servicios en un domicilio.

En segundo lugar, deviene necesario el análisis de la Consulta 0296-02 de 25 de febrero de 2002, la cual trata las formalidades que debe seguir un certificado para acreditar la residencia fiscal en el extranjero: *“El certificado de residencia fiscal debe expresar que la persona tiene su residencia fiscal en el Estado que lo expide, debe estar sujeto a imposición en el mismo por su renta mundial y debe ser expedido por la Autoridad fiscal competente. En el caso que exista Convenio para evitar la Doble Imposición se adjuntará un certificado de residencia fiscal expedido por la Autoridad fiscal correspondiente, en el que deberá contar constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido del Convenio.”*

La exigencia de este medio de prueba, plantea en la práctica múltiples problemas. Tal es así, que existen Estados en los que no es posible la obtención del certificado de residencia fiscal, véase por ejemplo el caso de Emiratos Árabes Unidos⁹⁶. Con el fin de atenuar esta problemática, la DGT se ha pronunciado a través de la Consulta Vinculante V0665-13 del 4 de marzo de 2013 en la que en relación con Emiratos Árabes Unidos se admiten otros medios de prueba, siempre que conforme al Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil, sirvan para probar la efectiva residencia fiscal en el presente Estado: *“Ahora bien, en aquellos casos, tales como el planteado en el escrito de consulta, en el que las autoridades fiscales saudíes no emiten certificados de residencia fiscal, cuestión que ha sido contrastada por la Administración tributaria española, el*

⁹⁶ Convenio entre el Reino de España y los Emiratos Árabes Unidos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el Patrimonio, hecho en Abu Dhabi el 5 de marzo de 2006. BOE núm. 20, de 23 de enero de 2007. Véase su artículo 4, en el que se establece que para obtener la condición de residente fiscal en los Emiratos Árabes Unidos es necesario la nacionalidad en dicho Estado, por lo que, en caso de carecer de nacionalidad la Autoridad Fiscal de dicho Estado no expedirá el necesitado certificado.

artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) habilita a la Administración tributaria española para valorar otros medios de prueba conforme a lo dispuesto en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil.”

b. DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-
ADMINISTRATIVO CENTRAL

La doctrina del TEAC se ha manifestado en un sentido dispar⁹⁷:

- A favor de considerar el certificado de residencia fiscal como único medio de prueba válido, se encuentra la Resolución de 9 febrero 2001⁹⁸. A través de la misma, se niega la aplicación del Convenio Hispano-Alemán para la doble imposición debido a la no aportación del certificado, por lo tanto y en virtud de este criterio, la liquidación de los rendimientos obtenidos por parte del sujeto queda a efectos de tributación en España. La argumentación de esta tesis aparece en el fundamento de derecho número dos de la propia Resolución:
“La Inspección entiende no aplicable este precepto, al no haberse acreditado en forma adecuada la residencia en Alemania en el sentido requerido para aplicar el Convenio, pese a que en la propia acta se reconoce que la persona que percibió las rentas reside en dicho Estado. En efecto, la trascendencia de que el contribuyente resida en uno u otro país, junto con la posible dificultad de determinar dicha residencia en cada caso particular, obliga a concluir que para determinar si un concreto contribuyente tiene su residencia en uno u otro estado contratante deba mediar una certificación administrativa”.
- Por su otra parte, existe doctrina del TEAC en la que se admiten otros medios de prueba y que, por tanto, niegan la taxatividad del certificado fiscal. Ese es el caso de la Resolución de 9 de febrero de 2001⁹⁹, más concretamente en su fundamento de derecho tercero: *“[...]si la Inspección obtiene un conjunto de documentos dirigidos a probar cierto hecho –la residencia en Barcelona– que los interesados niegan, compete a éstos desvirtuar los indicios y sustituirlos por*

⁹⁷ CHICO DE LA CÁMARA, P: Cuestiones problemáticas de la residencia fiscal de los deportistas: medios tasados de prueba y traslados a paraísos fiscales, *Revista Aranzadi de Derecho del Deporte y el Entretenimiento*, núm. 29/2010, parte Doctrina, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pp.31-44. El autor de esta obra se muestra partidario de abogar la posibilidad de probar la residencia fiscal por otros medios además del certificado.

⁹⁸ JUR 2001\191831.

⁹⁹ JUR 2001\191836.

otros que convengan a su derecho, ya que de lo contrario, es decir, si teniendo oportunidad legalmente prevista de hacerlo, no lo hacen, puede ser de aplicación el artículo 118 de la Ley General Tributaria, referente a la fuerza probatoria de las presunciones cuando dice que "es indispensable que entre el hecho demostrado y aquél que se trata de deducir, haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano"[...]De lo anterior se deduce que, en el ámbito del procedimiento inspector, cuando se trata de probar un hecho pueden resultar elocuentes las pruebas o indicios no aportados por el interesado, que podían haberse obtenido fácilmente si su pretensión es cierta". Se habla de indicios o pruebas que el sujeto podría haber presentado, por lo tanto, se pone de manifiesto la posibilidad de acreditar la residencia fiscal con otros medios ajenos al certificado.

c. PRONUNCIAMIENTOS JURISPRUDENCIALES

La división de criterio a la hora de considerar el certificado fiscal como único medio de prueba de la residencia fiscal, ha alcanzado a los órganos jurisdiccionales por lo que a través de un análisis de la misma podemos encontrar con sentencias fundamentadas en diferentes tesis. Para una mejor exposición, conviene discernir entre aquellas que consideran al certificado como un único medio de prueba y las que contemplan otros medios probatorios.

Las sentencias que se postulan a favor del certificado fiscal como un único medio de prueba de la residencia fiscal y que siguen, por tanto, el estricto criterio del legislador. A modo de ejemplificación conviene reseñar: Las sentencias de la Audiencia Nacional de 18 de mayo de 2006 y de 10 de noviembre de 2006.

Por el contrario y la corriente más seguida por la AN, es la de considerar otros medios de prueba. En este sentido destacan las siguientes sentencias, cuyo razonamiento por parte del tribunal conviene analizar:

- Sentencia de 12 febrero 2009¹⁰⁰: *"En definitiva, la sentencia parcialmente reseñada afirma -y en esta sentencia reiteramos lo mismo- que puede darse por acreditada la residencia en Perú, por otros medios distintos del certificado de residencia fiscal que la meritada Superintendencia, por ignotas razones, no tuvo*

¹⁰⁰ JUR 2009\87890

a bien emitir, pero dicha prueba indiciaria lo sería sólo respecto al hecho de que el interesado, por razones profesionales, residió en Perú en el año 2001 y, consecuentemente, era no residente en España respecto a sus obligaciones fiscales, pero de tales hechos no cabe inferir la conclusión que el recurrente extrae y no acredita, cual es que en el mencionado ejercicio tributó en Perú, por obligación personal, es decir, por su renta obtenida no sólo en dicha nación, sino también por los haberes profesionales o laborales percibidos en España, única hipótesis que convertiría en indebidos los ingresos obtenidos por la Hacienda Pública en concepto de retenciones sobre el IRPF, no residentes". Trata el supuesto en el que la Autoridad Competente Peruana no expidió el certificado fiscal por lo que se ha tenido en cuenta por el tribunal otros medios probatorios.

- Sentencia núm. 328/2005 de 17 marzo TSJ Madrid¹⁰¹ (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª): *“Se establece una presunción sobre los períodos que el sujeto pasivo pase fuera del territorio español como ausencias temporales del mismo salvo que se acredite la residencia habitual en otro país durante más de 183 días, por ello, como señala el acuerdo impugnado, lo relevante es acreditar suficientemente la residencia habitual en territorio extranjero mediante certificado emitido por las autoridades fiscales del país extranjero en que hubiera residido el sujeto pasivo y esta obligación no puede entenderse cumplida con la documentación presentada, que solo acredita que la actora se hallaba en posesión en el año natural de 1992 de un carnet de identidad y de pasaporte como residente en Argentina expedidos en 1982, que se encontraba empadronada en la «municipalidad» argentina de Pizarro también desde 1982 e incluida en el Registro de Matrícula de Españoles del Consulado General de España en Buenos Aires desde 1983.[...]la Sección ya se ha pronunciado en el mismo sentido de no estimar acreditada la residencia habitual del sujeto pasivo en territorio extranjero con la documentación aportada por referirse exclusivamente al empadronamiento o a la residencia en otro país sin conexión alguna con sus obligaciones fiscales.”*

Esta sentencia tiene una interpretación controvertida. Cabe su interpretación en la corriente de considerar el certificado fiscal como único medio probatorio

¹⁰¹ JT 2005\621

debido a la desestimación que se hace por el hecho de no presentarlo. Pese a ello, CHICO DE LA CÁMARA entiende que la sentencia reafirma la posibilidad de probar la residencia fiscal a través de otros medios, esto es, según su razonamiento, porque la desestimación no se produce por no haber presentado el certificado fiscal pertinente sino que tiene lugar por no haber podido probar la tributación en Argentina por la renta mundial.

4. LOS CONFLICTOS DE DOBLE RESIDENCIA Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.

Como ya se ha expuesto en los apartados anteriores, lo primordial a efectos de determinar la residencia fiscal en un estado es acudir a su legislación interna. A mayores de esta legislación interna, hay que observar los Convenios o Tratados internacionales que el Estado haya suscrito en esta materia. En este punto, es esencial el Modelo de Convenio creado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante, OCDE). Este Modelo de Convenio (en adelante, MC OCDE) es seguido por la gran mayoría de países del mundo, incluido España. A su elaboración le acompañan una serie de “Comentarios”, que según la doctrina constituyen la forma de interpretarse del convenio o *Soft law*¹⁰², es decir, “*aquellas reglas de conducta establecidas en instrumentos que no son jurídicamente vinculantes pero que, sin embargo, pueden tener ciertos efectos jurídicos (indirectos) y que pretenden y pueden producir efectos prácticos*”¹⁰³

Los Convenios de doble imposición pretenden resolver conflictos de doble residencia. Un conflicto de doble residencia es el supuesto de hecho a través del cual, un sujeto tiene la condición de residente fiscal en dos estados diferentes conforme sus respectivas legislaciones internas. Si se produce este conflicto, se deberá acudir a lo dispuesto en el Convenio y, a través de sus disposiciones, se podrá resolver el conflicto de tal forma que el sujeto pasará a ser residente en un único Estado.

¹⁰² MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: Los Comentarios al MCOCDE; su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario y sobre los derechos de los contribuyentes, *Carta Tributaria*, núm. 20, 2003, pp. 1-19. En materia de “soft law”, el autor considera que el MCOCDE ha de ser interpretado conforme a la mayor actualización posible, por consiguiente, necesariamente estarán presentes los *Comentarios al Convenio*.

¹⁰³ MCLURE, Charles E.: Métodos legislativo, judicial, de soft law y cooperativo para armonizar los impuestos sobre sociedades en los Estados Unidos y en la Unión Europea, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 136/2007.

5. LA TRIBUTACIÓN EN EL IRPF DE LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR LOS DEPORTISTAS

5.1 TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN CONFORME AL IRPF

La evolución del deporte profesional junto con el desarrollo de los medios de comunicación ha supuesto un aumento progresivo en cuanto a la relevancia de la figura conocida como derechos de imagen¹⁰⁴. Tal es así que han ido tomando cada vez más importancia por el modo en el que son retribuidos al deportista profesional, llegando en múltiples casos a superar la cuantía que el deportista recibe en concepto de salario estricto por la prestación de sus servicios. La inclusión de los derechos de imagen dentro de las rentas gravadas por el IRPF ha sido causada, en parte, por la persecución por parte de los Estados de una mayor transparencia fiscal¹⁰⁵. Así las cosas, el TS ha aportado una definición jurídica del derecho a la imagen a lo largo de múltiples resoluciones: “*derecho que permite impedir a un tercero no autorizado el obtener, reproducir y publicar la misma*”. Tal concepto de creación jurisprudencial lo encontramos, por ejemplo, en la STS de 11 de abril de 1987¹⁰⁶ o en la STS de 9 de mayo de 1988¹⁰⁷

En nuestro sistema tributario actual, de forma más concreta en el artículo 92 LIRPF, se contempla esta figura como un régimen especial cuya finalidad es evitar la ruptura de la progresividad exigida constitucionalmente. Dicho régimen especial requiere que se produzca una cesión de los derechos, a través de la cual, la explotación de los mismos es realizada por una entidad. Consecuencia de esta cesión es la reducción que se produce en la base imponible del deportista ya que una parte de los ingresos va a ser tributada en la entidad cesionaria.

En la práctica, el régimen especial tiene como función evitar el supuesto de hecho que se produciría si los derechos de imagen tributan íntegramente conforme al Impuesto de Sociedades, ya que la tributación se produciría a un tipo inferior en proporción al IRPF o, en el peor de los casos, cuando la entidad se encontrase en un territorio extranjero considerado como paraíso fiscal ya que se produciría una nula tributación.

¹⁰⁴ MENÉNDEZ MORENO, A.: La calificación de los derechos de imagen de los deportistas en el IRPF, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10/2015.

¹⁰⁵ GARCÍA NOVOA, C.: La reforma fiscal y el mundo del fútbol. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 47/2015, pp. 1 y ss.

¹⁰⁶ RJ 1987, 2703.

¹⁰⁷ RJ 1988, 2480.

Resulta fundamental diferenciar si las cantidades en concepto de derechos de imagen son percibidas por el cedente o por la entidad cesionaria. En el primer caso, serán consideradas como rendimientos de capital mobiliario. En el segundo supuesto, las cantidades serán imputadas a la base imponible general del cedente.¹⁰⁸

La operatividad del régimen especial no se produce de forma automática, es necesaria la concurrencia de una serie de requisitos, tal y como establece MERINO JARA¹⁰⁹;

- Que se produzca la cesión de los derechos de imagen por parte de un deportista a una entidad o, se produzcan figuras jurídicas análogas tales como el consentimiento o autorización.
- Que el deportista preste sus servicios en el marco de una relación laboral a una persona/entidad.
- Que la entidad con la que el deportista mantiene la relación laboral, haya adquirido la cesión de los derechos de imagen o en su caso, consentimiento o autorización.

En aras de garantizar la ya mencionada progresividad y la correspondencia de la capacidad económica con la obligación tributaria, el artículo 92.4 establece un conjunto de deducciones que resultarán de aplicación en la cuota líquida del deportista, como pueden ser:

“a) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.”[...]

¹⁰⁸ LOPAZ PÉREZ, A.: La tributación del deportista profesional y su problemática. Los paraísos fiscales; territorios de evasión fiscal, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 19/2007 1, pp. 5 y ss.

¹⁰⁹ MERINO JARA, I.: *Derecho tributario parte especial...* ob. cit., pp.251 y ss. Trata en profundidad el régimen especial de los derechos de imagen de los artistas o deportistas y sus requisitos.

Es importante señalar dos sentencias que han supuesto un punto de inflexión en relación con los derechos de imagen y su importancia en el sistema tributario español:

1º La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de abril de 2012¹¹⁰. Pone de manifiesto el sometimiento de los derechos de imagen al IRPF al considerarlos rendimientos de capital mobiliario. A efectos de la materia objeto de estudio, nos interesa sustancialmente la reflexión que realiza en el fundamento de derecho número dos:

“El entramado que en no pocas ocasiones han establecido el trío " club-jugador-sociedad interpuesta" constituía un modo indirecto de retribuir a los jugadores por la explotación de sus derechos de imagen, girando unas cantidades que, cualquiera que fuese la calificación que se le atribuyese (rendimientos del trabajo o del capital mobiliario), quedaban sometidas al impuesto sobre la renta de las personas físicas y no al de sociedades debido por unas compañías que respondían a una ficción, como hemos advertido en la sentencia de 16 de noviembre de 2009 (casación 2800/03 , FJ 2º).

Por lo tanto, el desenlace del presente litigio, al margen de los motivos de queja sustentados por el Sr. Guillermo , no puede diferir sustancialmente del alcanzado en anteriores ocasiones para supuestos semejantes.”

2º La Sentencia de la Sección 2ª de la Sala III de lo Contencioso-Administrativo del TS de fecha 1 de julio de 2008¹¹¹. Dicha sentencia supone un punto de inflexión en el ámbito tributario deportivo. Recoge el supuesto a través del cual, un club deportivo comienza a utilizar el método tributario consistente en el uso de entidades interpuestas para evitar tributar los derechos de imagen conforme al IRPF y hacerlo conforme al IS. Dicha práctica suponía una menor tributación debido a que ya no se retenía la parte correspondiente al IRPF.

El contrato club-entidad carecía de sentido ya que recogía de nuevo las mismas obligaciones estipuladas en el contrato club- deportista. Esta práctica fue adquiriendo tal entidad hasta el punto que algunos deportistas no recibían contraprestación alguna por motivo de su relación laboral sino que lo hacían íntegramente a través de las ya mencionadas entidades interpuestas.

¹¹⁰RJ 2012\4466.

¹¹¹ RJ 2008\4028.

Algunos de los argumentos que llevaron al Tribunal Supremo a calificar tal práctica como una simulación cuyo mero objetivo era el de eludir las obligaciones tributarias fueron los siguientes¹¹²:

“1º) El jugador suscribe un contrato con una Sociedad mediante el cual dice ceder los derechos sobre su imagen a la citada sociedad. Esta cesión se hace sin contraprestación alguna, o, por cantidades mínimas, meramente simbólicas.

2º) El club, la sociedad y el jugador suscriben otro contrato mediante el cual el Club adquiere los derechos de imagen del jugador a la sociedad interpuesta. Parece oportuno adelantar, como se verá más adelante, que en estos contratos se hace constar, a veces explícitamente, que el pago que el Club hace a la sociedad por la adquisición de los derechos de imagen es en calidad de "retribución" y/o de "ficha" del jugador.

3º) Sobre estas cantidades el Club no efectúa retención a cuenta del I.R.P.F.

4º) Además, el jugador y el club habían suscrito otro contrato, este de carácter laboral, de prestación de servicios como futbolista profesional conforme a la normativa del R.D. 1006/85 de relaciones laborales especiales de los deportistas profesionales”

Pese a lo anterior, el tratamiento que utiliza el legislador respecto a los derechos de imagen como un régimen especial no está exento de críticas por parte de la doctrina; como es el caso de FALCÓN Y TELLA¹¹³. Éstas se fundamentan en la posible incompatibilidad¹¹⁴ con el principio de capacidad económica debido a las siguientes razones:

- El régimen supone la inclusión de unos rendimientos de imagen cuyo titular podría no percibir y, a mayores, se vulneraría el principio de libertad de pactos.
- Se produce un establecimiento de presunciones que no admiten prueba en contrario¹¹⁵.

¹¹² MONROY ANTÓN, A.: La Tributación por IRPF de los derechos de imagen de los deportistas. *Revista Internacional de Derecho y Gestión del Deporte*, núm. 2 2008, pp. 13-21. En relación con la sentencia analizada, se recomienda la lectura de este artículo debido a que trata los antecedentes y los fundamentos de hecho y de derecho con mayor profundidad.

¹¹³ FALCÓN Y TELLA, R.: *Medidas fiscales para 1997*, 1ª ed. , Civitas, Madrid, 1997.

¹¹⁴ MERINO JARA, I.: Tributación de los derechos de imagen. *Anuario de la Facultad de Derecho*. Núm. 17, 1999, pp. 79-90. Resulta destacable la crítica que realiza el autor al tratamiento que realiza el legislador español fundamentada en la preferencia por controlar la elusión fiscal por deportistas de equipo en comparación con el control que se realiza en deportistas individuales, por ejemplo, golfistas.

¹¹⁵ CAZORLA PRIETO, L.: *Los Impuestos del Deporte...* Ob. Cit. p. 246.

Lo tratado en el anterior apartado como es la interpretación dinámica de los convenios con el fin de evitar la doble imposición, ha afectado a supuestos de hecho en los que se dirime acerca de los derechos de imagen de los deportistas¹¹⁶. Se extiende, por tanto, la influencia de la interpretación dinámica o *soft law* anteriormente tratados a la explotación y cesión de los derechos de imagen. Un ejemplo claro se encuentra en la STS de 13 de abril de 2011¹¹⁷ en la que se tratan los principales problemas a la hora de calificar los derechos de imagen, por lo que conviene destacar que se produce un criterio dispar entre la argumentación seguida por el TS y la argumentación que resultaría de la interpretación dinámica de los convenios de doble imposición.

En este sentido, el TS contempla dos soluciones a la hora de considerar los derechos de imagen de los deportistas. Por un lado, entiende que tienen la calificación de rentas como royalties en virtud del artículo 12 del MC OCDE. Por otro, entiende que han de ser calificados como rendimientos de deportistas en base al artículo 17 del MC OCDE.

En suma, los derechos de imagen de los deportistas se configuran como una materia de difícil determinación en la que entran en juego múltiples interpretaciones en base a todas las variantes que el ordenamiento jurídico tributario español ofrece.

5.2 EL PAGO DE LA CLÁUSULA DE RESCISIÓN

El Derecho Español permite el abono de la cláusula de rescisión con la finalidad de que el deportista profesional quede liberado del contrato laboral con su club de origen y así poder negociar un nuevo contrato con su club de destino. Esta es una nota diferencial del ordenamiento español respecto a otros países.¹¹⁸

La cantidad objeto de cláusula puede ser abonada por el atleta o por un tercero por cuenta del deportista profesional. Puesto que se trata de una obligación propia de éste, el abono de la cantidad por un tercero tendrá la consideración de pérdida de patrimonio

¹¹⁶ RODRÍGUEZ LOSADA, S.: Interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición en relación con las rentas de artistas y deportistas, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 35/2012.

¹¹⁷ RJ 2011, 3210.

¹¹⁸ CHICO DE LA CÁMARA, P.: Algunas cuestiones controvertidas de actualidad de la fiscalidad deportiva, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 54/2017, pp.10 y ss.

respecto a éste y se integrará en la base imponible del IRPF, como establece la Consulta V0935-12 de 30 de abril.¹¹⁹

Por otro lado, desde el punto de vista del deportista, el abono por otro sujeto de la cláusula supone una ganancia patrimonial consistente en una obtención de renta que será gravada por el IRPF.

5.3 RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS INTERMEDIARIOS EN EL IRPF

La intermediación consiste en el uso de representantes, agentes o intermediarios por parte de los deportistas y entidades de carácter deportivo con el fin de lograr una mayor facilidad a la hora de realizar las transacciones que se producen entre las sociedades deportivas respecto a los jugadores. No obstante lo anterior, un importante sector doctrinal coincide en afirmar que dicho fenómeno de las relaciones jurídicas deportivas carece de una legislación común¹²⁰.

Cuando la actividad de intermediación es realizada por una persona física con residencia en España, la obtención de percepciones se configurará como hecho imponible del IRPF. En este sentido, la Doctrina de la DGT ha venido considerando que el intermediario en el ámbito deportivo debe ser equiparado, a efectos fiscales, con la figura de los comisionistas, es decir, aquellos sujetos que se dedican a acercar a las partes interesadas con el fin de obtener una celebración del contrato. Así las cosas, nos encontramos con diferentes Consultas en esta línea, por ejemplo: la Consulta 1024-04 de 19 de abril de 2004¹²¹ o la Consulta 1199-01 de 19 de junio de 2001¹²². Por consiguiente, esta equiparación acarrea la consideración de actividad profesional conforme al IRPF.

En cuanto al valor de las retribuciones recibidas por el intermediario, se plantea una especialidad en el ámbito futbolístico. Así, la Real Federación Española de Fútbol (en adelante, RFEF) reconoce la posibilidad de que la prestación del intermediario sea gratuita. Esta posibilidad entra en conflicto con los preceptos de la LIRPF que regulan el cálculo del rendimiento neto en estimación directa, ya que se contempla que pese a la

¹¹⁹ JUR 2012, 187425 .

¹²⁰ MARÍN HITA, L.: *Los agentes de deportistas*, en PALOMAR OLMEDA, A. (Dir.), TEROL GÓMEZ, R.: *El Deporte en la Jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 2009, p. 1277.

¹²¹ JUR 2004, 159049.

¹²² JUR 2002, 76296.

prestación altruista, será necesario acudir al valor normal del mercado como bien afirma el artículo 24.8 LIRPF¹²³.

6. RÉGIMEN FISCAL DE LOS DEPORTISTAS DESPLAZADOS O IMPATRIADOS.

El presente apartado aborda un régimen especial que afecta a la tributación de un gran número de deportistas¹²⁴ y está reconocido en el artículo 93 LIRPF. Ha sido introducido por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social¹²⁵ y se configuran como destinatarios aquellos trabajadores desplazados a España con motivo de una relación laboral y que adquieran la residencia en nuestro Estado. Aquellos deportistas desplazados a territorio español podrán optar entre tributar su renta mundial conforme al IRPF o acogerse al IRNR y tributar exclusivamente por la renta generada en España.

Pese a tener como principal finalidad la entrada en España de personal directivo y cualificado, las mayores favorecidas han sido determinadas entidades deportivas, en especial, los clubes de fútbol¹²⁶, ya que es común en la práctica que éstos asuman vía contrato el pago de las obligaciones tributarias de los atletas.¹²⁷ Tal es así, que la presente norma ha sido conocida como “*Ley Beckham*” ya que fue aprobada en un corto periodo de tiempo desde la llegada del jugador al Real Madrid.¹²⁸

El artículo 93 LIRPF no ostenta carácter extrafiscal, más bien se configura como un beneficio fiscal o una bonificación que tiene como finalidad aumentar la recaudación tributaria a través de esta vía, y por ende, un incremento de ingresos para las arcas del Estado. Supone un trato privilegiado para aquellos deportistas que cumplan las condiciones del presente régimen especial, ya que la tributación por el IRNR es mucho más favorable que por el IRPF, diferencia que se acentúa cuanto mayor es la renta,

¹²³ SÁNCHEZ PINO, A.: Régimen jurídico de los intermediarios de futbolistas y su tratamiento fiscal, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 55/2017, pp.8 y ss.

¹²⁴ DE LAS HERAS, V.: Nuevo régimen fiscal de los impatriados, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 17/2006 2. Analiza las consecuencias que tiene este régimen especial en la práctica usando como modelo un club de fútbol.

¹²⁵ BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 2003.

¹²⁶ RELEA SARABIA, A.: *El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones de los Futbolistas*, Thomson-Aranzadi, 2007, p. 89.

¹²⁷ CHICO DE LA CÁMARA, P.: Los regímenes tributarios especiales que concede nuestro sistema tributario a los deportistas para favorecer la generación de renta en nuestro país, *Revista Jurídica del Deporte y el Entretenimiento*, núm. 17, 2006, pp. 161.

¹²⁸ DE PABLO VARONA, C.: El régimen fiscal para deportistas desplazados («impatriados») y la Renta de los No Residentes. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 23/2008 2.

supuesto muy habitual en las retribuciones de los atletas. Consecuencia de este privilegio es que los empleadores podrán ofrecer condiciones más favorables a la hora de tratar la retribución debido a la menor carga fiscal.

No obstante lo anterior, puede ocurrir que a determinados deportistas les sea más favorable la opción de tributar por el IRPF cuando no tengan rentas excesivamente altas, atendiendo a las circunstancias familiares, económicas, etc. Deberá realizarse un análisis casuístico de la situación de cada deportista para realizar una planificación fiscal correcta ya que el ejercicio de una opción u otra acarrea determinadas consecuencias fiscales. Así las cosas, si se ejerce la tributación por el IRNR quedarán excluidas las reducciones, los mínimos exentos y los beneficios fiscales que aporta la otra vía del artículo 93, como es la tributación por el IRPF¹²⁹.

¹²⁹ ORTÍZ CALLE, E.: El régimen fiscal de los “impatriados” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: el supuesto particular de los deportistas profesionales. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 23/2008 2.

III. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. CONSIDERACIONES INICIALES

Este apartado va a abordar la forma en la que el Impuesto de Sociedades (En adelante IS) regula la residencia fiscal del deportista profesional en cuanto al gravamen de los beneficios obtenidos por las sociedades, demás personas jurídicas y, en ocasiones, entes sin personalidad jurídica. La razón de la sujeción de las sociedades jurídicas al IS radica en que ostentan una personalidad jurídica diferente a la de sus componentes.

El presente tributo ha sido objeto de recientes modificaciones debido a la necesidad de adaptar sus preceptos a las Normas Internacionales de Información Financiera, la reciente crisis financiera, las dificultades que presentan las empresas españolas, los ya tratados de globalización y fraude fiscal y, por último, la reciente corriente por parte de la Unión Europea que consiste en la búsqueda de una única base imponible común a través de Directivas.¹³⁰

Por su parte, autores como MERINO JARA destacan la proximidad del IS en relación con las unidades de producción, lo que va a suponer que sea modificado con asiduidad acorde con finalidades de política económica.¹³¹ Las continuas actualizaciones también encontrarán su fundamento en evitar que el deporte se constituya como un medio propicio para llevar a cabo evasión de impuestos.¹³²

El IS no ha quedado exento de críticas por parte de la doctrina. Esto es debido a que la carga fiscal del IS ha venido siendo tradicionalmente superior al resto de países de nuestro entorno económico. Uno de los motivos que explica la alta carga fiscal española respecto al resto es la importancia de las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social con arreglo al mantenimiento del estado de bienestar.¹³³

1.1. REGULACIÓN

Actualmente se encuentra regulado por:

¹³⁰ PORTILLO NAVARRO, M.: El Impuesto sobre Sociedades: modificaciones recientes y líneas de reforma en el contexto español y europeo. *Revista Quincena Fiscal*. 2017, núm. 9.

¹³¹ MERINO JARA, I.: *Derecho tributario ,parte especial, lecciones adaptadas al EEES...*, ob. cit., pp.53 y ss.

¹³² MORENO CARRASCO, F.: Panorama de la corrupción en el mundo del deporte. Realidad global y elementos a considerar, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 53/2016. Plantea el problema de la corrupción en un sentido amplio abarcando tanto la evasión fiscal como tráfico de menores, amaños, apuestas deportivas, etc.

¹³³ POZO VILLANUEVA, J.: Aproximación a la reforma del Impuesto de Sociedades, *Anuario de la Facultad de Derecho*, Nº 12-13, 1994-1995, pp. 165-198.

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (En adelante LIS)¹³⁴.
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades¹³⁵.
- Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.¹³⁶
- Orden HFP/441/2018, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2017, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica, y por la que se modifica el modelo 222 "Impuesto sobre Sociedades. Régimen de consolidación fiscal. Pago fraccionado" aprobado por la Orden HFP/227/2017, de 13 de marzo.¹³⁷

A la hora de atender a su regulación, resulta preciso tener en cuenta las numerosas remisiones a normas contables que el legislador ha realizado a lo largo de su articulado. Así las cosas, fuera del LIS nos encontramos los siguientes textos legales:

- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo¹³⁸.
- Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.¹³⁹
- Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.¹⁴⁰

1.2. CARACTERES

A la hora de analizar los caracteres del IS, el punto de partida lo encontramos en el artículo 1 LIS. En dicho precepto, el tributo queda definido como “*tributo de carácter*

¹³⁴ BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

¹³⁵ BOE núm. 61, de 11 de marzo de 2004.

¹³⁶ BOE núm. 165, de 11 de julio de 2015.

¹³⁷ BOE núm. 106, de 2 de mayo de 2018.

¹³⁸ BOE núm. 307, de 24 de diciembre de 2002.

¹³⁹ BOE núm. 304, de 20 de diciembre de 1990.

¹⁴⁰ BOE núm. 259, de 27 de octubre de 2009.

directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas”.

Tiene carácter directo puesto que grava la renta, que al igual que ocurría en el IRPF, es un indicador inmediato de la capacidad económica del contribuyente. No se puede repercutir o trasladar jurídicamente, no obstante, desde un punto de vista más económico, el impuesto es considerado como un gasto más de la sociedad y puede ser trasladado a terceras personas a través de ciertos instrumentos como puede ser los precios. En este sentido, el IS ha sido considerado por el Plan General Contable como un gasto en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad¹⁴¹.

En segundo lugar tiene carácter personal puesto que el hecho imponible se define por la referencia a una persona determinada, que será la perceptora de los rendimientos. Tal es así, que la persona jurídica quedará considerada como el centro de imputación de la renta.

Es un impuesto periódico¹⁴². Presenta la particularidad de que el periodo impositivo no tiene por qué coincidir con el año natural ya que éste se adapta al ejercicio económico que realice la entidad con la salvedad de que no puede superar un plazo de 12 meses.¹⁴³ Cabe que se produzcan en la práctica supuestos en los que el ejercicio económico de una empresa dura tres meses coincidiendo con el verano como puede ser el caso de una empresa hotelera, o en relación con la temática del presente trabajo; una entidad deportiva cuyo ejercicio económico coincida con una temporada deportiva propiamente dicha, es decir, de septiembre a junio. El supuesto en el que el ejercicio de la entidad no coincide con el año natural es denominado por la doctrina tributaria como “ejercicio quebrado”.

En relación con la periodicidad del supuesto, cabe decir que no tiene relevancia a la hora de proceder a la recaudación. Esto es debido a que los tipos del IS son proporcionales, en contraste con el IRPF, la cuota íntegra será siempre la misma en función a la base imponible obtenida con independencia del periodo impositivo. Esta nota de proporcionalidad que caracteriza al IS es objeto de múltiples discusiones

¹⁴¹ BOE núm. 278 de 20 de noviembre de 2007.

¹⁴² MERINO JARA, I.: *Derecho tributario ,parte especial, lecciones adaptadas al EEES...*, ob. cit. p.55.

¹⁴³ Artículos 27.1 y 3 LIS.

doctrinales acerca de si es preferible un tributo proporcional o progresivo. Los partidarios de la progresividad encuentran su fundamento en la aplicación de tipos específicos diferentes al general, lo que consideran que supone un tratamiento fiscal discriminatorio para las distintas empresas y/o actividades, en definitiva, son críticos en cuanto a la ausencia de neutralidad de un IS proporcional.¹⁴⁴

1.3. HECHO IMPONIBLE

A la hora de analizar el hecho imponible, conviene diferenciar dos aspectos; por una parte el aspecto material y por otra el aspecto especial.

1.3.1. ASPECTO MATERIAL

El aspecto material es lo que grava un determinado tributo, en este caso el IS. Éste queda delimitado por el artículo 4.1 LIS en el que se afirma que: “*Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuere su fuente u origen*”. La indiferencia que presenta el legislador en cuanto al origen de las rentas va a suponer que todas son sumadas a la hora de proceder al cálculo de la base imponible y son gravadas de la misma forma. La renta gravada por el IS presenta los siguientes caracteres:

- Se grava el resultado del patrimonio social y no el patrimonio neto de la entidad.
- Se grava la diferencia entre los ingresos y gastos durante el periodo impositivo, es decir, la renta disponible o neta.
- Es indiferente si es en especie o en dinero, se grava toda renta obtenida.
- Como regla general, se grava la renta real pero en ciertos casos entran en juego ciertas presunciones de renta, véase por ejemplo; las operaciones que son efectuadas con personas residentes en paraísos fiscales, los bienes no declarados.
- No se produce una distinción entre renta irregular o regular.
- A diferencia de lo que ocurre en el IRPF, la renta no aparece dividida en distintas categorías.

¹⁴⁴ PAREDES GÓMEZ, R.: Normativa actual del Impuesto de Sociedades en España.: Descripción y valoración. *Documentos de trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, Nº 5, 1993, p.20.

Mediante el apartado 4.2 LIS se contempla un sistema de imputación¹⁴⁵ mediante el cual, también se considera como renta la obtenida por los contribuyentes que pertenecen a entidades pertenecientes al Régimen Especial de Agrupaciones de interés económico o de Uniones temporales de empresas. También tendrá tal consideración la obtenida por contribuyentes que estén en régimen de transparencia fiscal. En este sistema de imputación habrá de tener en cuenta lo contenido en los preceptos 43-47 LIS y en el artículo 100 LIS.

A la hora manifestación de la renta, no tiene que ser exclusivamente de forma dineraria, forma de manifestación comúnmente denominada por la doctrina *renta in natura*. Caben por tanto otras formas de manifestación como la forma presunta o ficticia, es aquí donde operan las presunciones legales distribuidas a lo largo del LIS; como es la presunción de obtención de rentas cuando se produce un descubrimiento por parte de la administración respecto a bienes o derechos no declarados- artículo 121 LIS- o, también, la presunción *iuris et de iure* en relación a que las operaciones vinculadas serán valoradas por su valor de mercado – artículo 18 LIS-.¹⁴⁶

Por su parte, el artículo 5 LIS trata un supuesto de hecho frecuente en la práctica como es la cesión de bienes o derechos. Se establece que: “*Se presumirán retribuidas por su valor normal del mercado, salvo prueba en contrario.*” Bastará para destruir la presunción, la exhibición contable de la empresa que recibe el bien o servicio, o por otra parte, la exhibición de una cláusula del contrato en la que se manifieste la gratuidad de la operación.

En aras de una mayor precisión en cuanto a qué elementos configuran el hecho imponible, conviene extraer la siguiente jurisprudencia del ámbito deportivo con relación al IS¹⁴⁷;

- Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de enero de 2007: “*Los ingresos obtenidos como consecuencia de los contratos celebrados por la liga nacional de fútbol profesional en relación con los derechos de retransmisión televisiva y*

¹⁴⁵ SALVADOR CIFRE, C., PLÁ VALL, Á.: *Impuesto sobre sociedades régimen general y empresas de reducida dimensión*, 10ª edición, Tirant Lo Blanch, 2015, p.32.

¹⁴⁶ MAGRANER MORENO, F.: *Hecho imponible*, en SANCHEZ PEDROCHE, J.: *Comentarios a la Ley del Impuesto de Sociedades y su normativa reglamentaria*, 1ª edición, Tirant lo Blanch, 2017, pp. 67 y ss.

¹⁴⁷ CHICO DE LA CÁMARA, P.: Actualidad tributaria de jurisprudencia y doctrina administrativa en materia deportiva. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*. Núm. 21/2007 3.

*publicidad no quedan exentas conforme al régimen de entidades parcialmente exentas del impuesto sobre sociedades”.*¹⁴⁸

- Sentencia de la audiencia nacional de 15 de febrero de 2007: *“los ingresos procedentes de la liga nacional de fútbol profesional para financiar las deudas privadas de los clubes no quedan exentas en el impuesto sobre sociedades”.*¹⁴⁹

A continuación, serán analizadas algunas cuestiones controvertidas que configuran el aspecto material del hecho imponible del IS.

1.3.1.1 PAGO DE LA CLÁUSULA DE RESCISIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DEL IS

Desde la regulación de la LIS, el pago de la cláusula de rescisión tiene para las entidades vendedoras o compradoras la consideración de un ingreso o un gasto, por lo que, su importe se configura como un activo de carácter intangible a la hora de ser incluido en la base imponible del IS.

En relación con esta cuestión controvertida, conviene traer a colación la Orden de 27 de junio de 2000 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas¹⁵⁰ puesto que en su norma de valoración quinta contempla el denominado *transfer* o derecho de adquisición de un jugador. Por éstos debe entenderse, como afirma CHICO DE LA CÁMARA¹⁵¹; aquel importe destinado a la adquisición de un deportista procedente de otra entidad sin importar si es nacional o extranjero. Este importe es diferente y no mantiene ninguna relación con las posteriores cantidades que pueden llegar a pactar el jugador y su nuevo club en concepto de la prestación de servicios.

Pese a lo anterior, el IS en esta materia no es el tributo que mayor influencia tiene en la toma de decisiones por parte de las entidades deportivas. Será el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) el que supone que en muchos casos una entidad deportiva proceda al pago de la cláusula en lugar de llegar a un acuerdo con la otra entidad. El principal fundamento radica en que el acuerdo entre clubes produce el

¹⁴⁸ JT 2007, 211.

¹⁴⁹ JUR 2007, 80702.

¹⁵⁰ BOE núm. 155, de 29 de junio de 2000.

¹⁵¹ CHICO DE LA CÁMARA, P.: Algunas cuestiones controvertidas de actualidad de la fiscalidad deportiva... ob.cit. , p.13.

devengo de IVA mientras que el abono de la cláusula de rescisión no debido a su carácter indemnizatorio.

1.3.1.2 LA FIGURA DE LA INTERMEDIACIÓN DEPORTIVA A LA LUZ DEL IS

La actividad de la intermediación, además de por una persona física, puede ser desarrollada por una persona jurídica. En el ámbito futbolístico viene reconocida tal posibilidad en el artículo 3 del Reglamento de Intermediarios de la RFEF¹⁵², pero será necesaria la inscripción en el registro de intermediarios creado *ad hoc* por la propia RFEF y también la de los representantes de las entidades encargadas de llevar a cabo la intermediación.

Cuando los servicios de intermediación son contratados con entidades o personas jurídicas con residencia en un paraíso fiscal o en su caso son pagadas por medio de entidades interpuestas residentes en ellos, el artículo 15.g del LIS afirma que el carácter deducible dependerá de que se pruebe la efectividad de tal operación.

Los ingresos que reciba la entidad a razón de la actividad de intermediación se imputarán en el periodo impositivo en el que se produce su devengo, esto es, independientemente de la fecha en la que se haga efectivo el cobro según el artículo 11.1 LIS.¹⁵³

1.3.2 ASPECTO ESPACIAL

El aspecto espacial del IS determina el espacio físico o territorio en el que debe ser obtenida la renta para que quede sometida a la legislación española, y por tanto, en este aspecto, quede regulada por la LIS.

Se encuentra regulado en el artículo 2 LIS que establece que: *“El Impuesto sobre Sociedades se aplicará en todo el territorio español. A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el territorio español comprende también aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes, y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación española y el derecho internacional.”*

¹⁵² <http://www.rfef.es/normativas-sanciones/reglamentos>, consultada en fecha 13 de julio de 2018.

¹⁵³ SÁNCHEZ PINO, A.: Régimen jurídico de los intermediarios de futbolistas y su tratamiento fiscal... ob.cit., pp.12 y ss.

El IS cuenta con una gran entidad dentro del panorama tributario español debido a que su campo de aplicación se extiende a lo largo de todo el territorio español, sin perjuicio de la propia normativa que presentan los territorios forales (País Vasco y Navarra) y las especialidades que se plantean en cuanto a territorios como Ceuta, Melilla y Canarias.

Tal es así que la normativa foral tiene notables diferencias, por ejemplo, la tabla de amortización fiscal es más sencilla en cuanto a su aplicación y los coeficientes de amortización en ella contenida son más elevados.¹⁵⁴

Por su parte, en relación con la Comunidad Autónoma Canaria, la LIS se aplica de forma íntegra pero en su caso, la especialidad radica en la presencia de ciertos beneficios fiscales; la tributación especial de las entidades ubicadas en la Zona Especial Canaria y el no gravamen de los beneficios obtenidos y que sean destinados a la Reserva para Inversiones en Canarias.¹⁵⁵

Para concluir este aspecto espacial, en relación con las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, la peculiaridad radica en el reconocimiento de una bonificación que afecta a las rentas obtenidas por las entidades domiciliadas en estos territorios como bien afirma el artículo 33 LIS.

1.4. EL SUJETO PASIVO

El concepto de sujeto pasivo pese a gozar de gran entidad en cualquier impuesto, tiene una mayor importancia en el IS debido a su carácter personal. La determinación del mismo se convierte por tanto en una condición indispensable para la adecuada exacción del presente tributo.¹⁵⁶

El legislador ha regulado qué ha de entenderse por sujeto pasivo del IS en los artículos 7,8 y 9 LIS. En estos preceptos se establece una enumeración distinguiéndose dos principales grupos¹⁵⁷:

¹⁵⁴ CARRERA PONCELA, A.: Efecto diferencial del impuesto foral sobre sociedades, una aproximación cuantitativa. *VI Encuentro de Economía Pública*. 1999. p 21. Para mayor profundización en cuanto a las diferencias de la normativa foral respecto a la común se recomienda su lectura.

¹⁵⁵ MERINO JARA, I.: *Derecho tributario ,parte especial, lecciones adaptadas al EEES...*, ob. cit., p.62

¹⁵⁶ BUENO PARALS, J.: El sujeto pasivo en el impuesto sobre sociedades. *Revista española de financiación y contabilidad*, Nº41,1983, p. 268.

¹⁵⁷ MUÑOZ RODRÍGUEZ,R., PRADA DIEZ,C.: *Impuesto de sociedades*. Ministerio de Educación, Cultura y Deporte. Área de Educación, 2016, p. 42. En lo relativo al sujeto pasivo añade a lo anterior la obligación personal “por ser persona jurídica en España” y real de contribuir “por obtener renta en España.

- Personas jurídicas exceptuando las sociedades civiles. Dentro de este primer grupo se encuentran a modo de ejemplo: sociedades unipersonales, agrupaciones de interés económico, sociedades cooperativas y todas las sociedades mercantiles - caso de las sociedades anónimas deportivas- que configuran la mayor parte de los sujetos pasivos del IS.
- Determinadas entidades que carecen de personalidad jurídica propia. Integran este segundo grupo: fondos de pensiones, uniones temporales de empresas, fondos de inversión... etc.

Pese a lo establecido anteriormente, en materia deportiva, no todas las entidades deportivas son gravadas de la misma forma por el IS. Las diferentes características que distinguen las entidades deportivas entre sí, generan unos efectos tributarios particularizados. Así, gran parte de los autores¹⁵⁸ coincide en discriminar entre las siguientes entidades en función de la intensidad de la carga tributaria a la que están sometidas¹⁵⁹:

- Entidades deportivas totalmente exentas. Dentro de este primer tipo se encuentran el Consejo Superior de Deportes y los diferentes Consejos autonómicos del deporte. Los entes deportivos que integran este grupo se caracterizan por no tener el deber de declarar por sus ingresos y por no estar sometidos por aquellas rentas que han percibido.
- Entidades deportivas parcialmente exentas, grupo que comprende a las Ligas Profesionales, definidas en el artículo 12.2 de la Ley del Deporte como: *“asociaciones de Clubes que se constituirán, exclusiva y obligatoriamente, cuando existan competiciones oficiales de carácter profesional y ámbito estatal, según lo establecido en el artículo 41 de la presente Ley”*, determinadas agrupaciones de clubes y clubes no constituidos como SAD. Respecto a estos últimos conviene señalar la Resolución de la DGT de 26 de abril de 2007, núm. 878/2007¹⁶⁰ en la que se afirma que no pueden ser considerados como entidades sin ánimo de lucro por lo que, en cuanto a ellos se refieren, se regirán por este régimen.

¹⁵⁸ CHICO DE LA CÁMARA,P.: Algunas cuestiones de actualidad del régimen tributario de las sociedades anónimas deportivas... ob. cit. pp.1 y ss.

¹⁵⁹ CAZORLA PRIETO, L.: *Los Impuestos del Deporte*. ob. cit. pp.116 y ss.

¹⁶⁰ JT 2007, 621.

- Entidades deportivas sin ánimo de lucro sometidas a la Ley 49/2002. El presente régimen aglutina al Comité Olímpico Español, determinadas fundaciones deportivas¹⁶¹
- Entidades deportivas que estén sometidas al régimen especial de entidades de reducida dimensión cuando cumplan los supuestos de hecho que el legislador varía anualmente, véase, por ejemplo: entidades que tributan al tipo fijo del 25% o determinados requisitos de creación de empleo.
- Entidades deportivas sometidas al régimen general del Impuesto de Sociedades.

1.4.1 ESPECIALIDADES DE LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS COMO SUJETOS PASIVOS DEL IS.

Como quedó establecido en el presente apartado, las sociedades anónimas deportivas se configuran como un ente de naturaleza mercantil y son conocidas por las siglas SAD. Junto a ellas, se encuentran los clubes deportivos que son los dos principales entes de carácter deportivo destinados a la competición profesional¹⁶².

Las sociedades anónimas deportivas deben su existencia a la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte¹⁶³ (en adelante Ley del Deporte). Mediante este texto legal quedan establecidas como un requisito previo obligatorio para los clubes que vayan a participar en competiciones deportivas profesionales como bien establece su artículo 19¹⁶⁴. Esta obligación, siguiendo la argumentación de la Exposición de Motivos de la presente Ley del Deporte, encuentra su fundamento en obtener una mayor seguridad jurídica y económica debido a que estos entes tienen la capacidad de obtener un importante lucro económico por lo que han de cumplir la normativa mercantil al igual que otros entes societarios. Esta obligación de conversión en SAD en aras de favorecer una transparencia fiscal, no ha afectado a la totalidad de entidades deportivas; de forma más

¹⁶¹ BAEZ MORENO, A., MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La tributación de las federaciones deportivas*, Manual de gestión de federaciones deportivas, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, pp. 227 y ss. La presente obra recalca el requisito que debe darse en todo caso ante estas entidades: ser reconocidas como institución privada de interés general.

¹⁶² CAZORLA PRIETO, L.: *Los Impuestos del Deporte*. Ob. Cit. pp. 159 y ss. Delimita las sociedades anónimas deportivas en razón a la Ley del Deporte y a su objeto social que consiste en la participación en competiciones deportivas y a través de las mismas pueden generar rendimientos.

¹⁶³ BOE núm. 249, de 17 de octubre de 1990.

¹⁶⁴ Dispone el artículo 19 de la Ley del Deporte: “*Los Clubes, o sus equipos profesionales, que participen en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal, adoptarán la forma de Sociedad Anónima Deportiva a que se refiere la presente Ley. Dichas Sociedades Anónimas Deportivas quedarán sujetas al régimen general de las Sociedades Anónimas, con las particularidades que se contienen en esta Ley y en sus normas de desarrollo*”.

precisa, existen en el ámbito futbolístico algunos clubes que no se han transformado en SAD. Tales entidades son, por ejemplo: FC. Barcelona, Real Madrid, Club Atlético Osasuna o Athletic Club de Bilbao y han quedado eximidas de tal obligación debido a que se han acogido a la Disposición Adicional Séptima de la Ley del Deporte, precepto que establece que los clubes deberán convertirse en SAD salvo que en las cinco temporadas anteriores no hubiesen tenido pérdidas en sus respectivos ejercicios contables.¹⁶⁵

Esta equiparación ha de entenderse sin perjuicio de las especialidades han presentado estos entes mercantiles de carácter deportivo desde su regularización, las cuales CHICO DE LA CÁMARA¹⁶⁶ aglutina de la siguiente forma:

- Las ganancias patrimoniales consecuencia de la conversión del club en sociedad anónima deportiva tienen una tributación diferida, es decir, dichos incrementos no integrarán la base imponible del IS. Por lo tanto, en la práctica, esta especial tributación va a consistir en un beneficio fiscal que favorece a la nueva sociedad anónima deportiva.
- El carácter deducible de donativos realizados a favor de federaciones deportivas tanto estatales como autonómicas y a favor de clubes¹⁶⁷. En relación con estas liberalidades, existen autores como UCELAY SANZ¹⁶⁸ que consideran que han de ser necesariamente donaciones dinerarias y no en especie.
- En cuanto a gastos no deducibles, la LIS aplica simplemente el régimen general. Serán las resoluciones por parte de la jurisprudencia y de la doctrina administrativa las que vayan desarrollando este aspecto. Por ejemplo, conviene traer a colación la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2007:

¹⁶⁵ ALONSO GONZÁLEZ, L.: ¿Qué resulta más conveniente desde el punto de vista fiscal? ¿asociación deportiva o sociedad anónima?, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 28/2010 1. El autor reflexiona sobre el éxito de la conversión en SAD de las entidades deportivas, afirmando incluso que ha sido un completo fracaso en cuanto a su implementación en España

¹⁶⁶ CHICO DE LA CÁMARA, P.: Algunas cuestiones de actualidad del régimen tributario de las sociedades anónimas deportivas. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 30/2010 3, pp.5 y ss.

¹⁶⁷ CAZORLA PRIETO, L.: *Las sociedades anónimas deportivas*, Ediciones de las Ciencias Sociales, Madrid, 1990, pp. 239 y 240. En su obra, el autor contempla este aspecto como una forma que tienen los clubes aficionados de recibir apoyo por parte de los clubes profesionales, esto es, a través de las liberalidades analizadas.

¹⁶⁸ UCELAY SANZ, I.: *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. CEF, Madrid, pp. 389 y 390. Considera que la ley en este aspecto se ha referido a donaciones pecuniarias, realizando una exclusión respecto a los otros tipos.

“las sanciones deportivas y los gastos por el plan de saneamiento no resultan deducibles en el impuesto sobre sociedades”¹⁶⁹

- El fenómeno conocido como adscripción o transformación de un club a sociedad anónima deportiva puede provocar la finalización antes de tiempo del periodo impositivo.

2. CRITERIOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL EN EL IS CONFORME AL ARTÍCULO 8

El periodo de globalización que está ocurriendo en los últimos años ha supuesto una mayor movilidad de las empresas y por ende, un aumento de las personas jurídicas que se trasladan de un país a otro en búsqueda de condiciones fiscales más favorables.

De forma más específica, en la Unión Europea se han producido cambios en la realidad económica y jurídica debido a derechos reconocidos con el fin de favorecer un mercado interior sin fronteras y la libertad de tránsito de las empresas dentro del mismo. A lo anterior debe añadirse la búsqueda por parte de los legisladores europeos de una mayor transparencia y coherencia normativa, lo que va a provocar el desplazamiento de las empresas a aquellos países que aporten mayores beneficios fiscales. No debe olvidarse, por tanto, que las normas de carácter tributario suponen una cuestión problemática a las empresas, situación que se agrava cuando Estados Miembros limitan la libertad de tránsito con medidas proteccionistas.¹⁷⁰

Resultará de nuevo, al igual que ocurría con el IRPF, primordial la determinación de la residencia a la hora de saber si es aplicable la normativa interna española; en este ámbito la aplicabilidad o no de la LIS, ya que solo tributarán por el IS los residentes en territorio español. Así las cosas, la LIS será determinante a la hora de establecer los puntos de conexión.

El artículo 7 de la LIS afirma que solo son sujetos pasivos aquellas entidades residentes en España, por lo tanto, conviene necesario analizar el modo en el que se determina tal

¹⁶⁹ JUR 2007, 80879.

¹⁷⁰ GONZÁLEZ SÁNCHEZ, E., FRANCH FLUXÀ, J: La transferencia de la residencia fiscal de las sociedades y libre establecimiento. Reflexiones a la luz de la jurisprudencia del TJCE y del Reglamento de la Societas Europea. *Revista Quincena Fiscal* num. 17/2005.

residencia. Las reglas de determinación las encontramos en el artículo 8 de la LIS, las cuales serán las de aplicación general en tanto la LIS no realice ninguna matización en este aspecto;

“Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas”. En relación con este primer requisito, conviene destacar que conforme al Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital¹⁷¹; las sociedades anónimas, las de comanditarias por acciones y las de responsabilidad limitada requieren para su constitución escritura pública, la cual deberá inscribirse en el Registro Mercantil. Dicha inscripción tendrá carácter constitutivo y, a consecuencia, las entidades mencionadas tendrán personalidad jurídica a partir de ese momento. Para el resto de entidades, habrá de atenderse a las diferentes particularidades que se requieran conforme a su tipología.

“b) Que tengan su domicilio social en territorio español.”. El domicilio social es aquel elegido libremente por sus socios o fundadores a través de sus estatutos. Un concepto cercano a este domicilio social es el domicilio fiscal, el cual es completamente diferente en cuanto a su establecimiento.¹⁷²

c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español. A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.” Este requisito, a diferencia de los dos anteriores no es un mero criterio formal si no que es de carácter material; no puede eludirse fácilmente por parte de las entidades. El concepto de dirección efectiva es un concepto jurídico indeterminado que requiere un análisis casuístico y cuya carga probatoria corresponde a la Administración.

En virtud de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal¹⁷³, se ha producido un traslado de la carga de la prueba anteriormente mencionada hacia el contribuyente, que salvo que acredite la residencia en otro país,

¹⁷¹ BOE núm. 161, de 03 de julio de 2010.

¹⁷² En relación con el domicilio fiscal, obsérvese que ya ha sido tratado en el primer apartado del trabajo en lo referente a conceptos asimilados a residencia fiscal.

¹⁷³ BOE núm. 286 de 30 de noviembre de 2006.

será residente a los efectos de la legislación española. A mayores, este precepto habilita a la Administración a presumir que las entidades establecidas en algún país o territorio de nula tributación o paraíso fiscal¹⁷⁴ tendrán residencia española cuando realicen en España su actividad, se encuentren en nuestro país sus principales activos...etc. correspondiendo a las citadas entidades acreditar la residencia en los países con nula tributación.

Emplea por tanto la Administración el mecanismo de las presunciones iuris tantum, en dos sentidos: por una parte a los activos ocultos y por otra a los pasivos ficticios.¹⁷⁵ No obstante, este instrumento ha sido restringido, tal es así que solo procede cuando se haya asentado el hecho base y no puede ser empleado ante cualquier movimiento irregular de tesorería puesto que vulneraría la seguridad jurídica del contribuyente. Con el objetivo de reforzar la citada seguridad jurídica, la AN se ha pronunciado en diversas resoluciones entre las que es destacable la sentencia de 30 de junio de 2010¹⁷⁶ en la que se apunta que la inexistencia de la deuda es un dato de hecho sobre el que parte una presunción pero debe ser debidamente probado.

Toda entidad residente en España deberá tener un domicilio fiscal en territorio español, como consecuencia, quedará determinado el lugar donde se van a desarrollar las actuaciones que configuran la relación jurídica tributaria. El domicilio social corresponderá con el fiscal como regla general, en caso contrario operará el criterio basado en la gestión administrativa y la dirección. En defecto de todo lo anterior, cuando no sea posible determinar el domicilio conforme a los precedentes criterios, el domicilio fiscal será donde radique el mayor inmovilizado.

Se reconoce a la Administración la potestad de cambiar de oficio el domicilio, cuando utilizando los criterios anteriores, éste sea erróneo.

3. LOS CONFLICTOS DE DOBLE RESIDENCIA Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

¹⁷⁴ CALVO VÉRGEZ, J.: El brexit y sus posibles repercusiones en nuestro sistema financiero y tributario. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 3/2016. Conviene traer a colación el presente artículo puesto que trata las consecuencias del “Brexit” en relación con un territorio considerado como paraíso fiscal : Gibraltar.

¹⁷⁵ SÁNCHEZ MANZANO, J.: Comentarios en torno al artículo 121.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La presunción de obtención de renta no declarada en el impuesto sobre sociedades con motivo del registro contable de deudas inexistentes. *Revista Quincena Fiscal. num. 13/2017*.

¹⁷⁶ JUR 2010, 249427.

Lo anteriormente expuesto en relación con la determinación de la residencia en el IS, será sin perjuicio de los tratados y convenios internacionales, según afirma el artículo 3 LIS, siempre que pasen a formar parte del ordenamiento español conforme al artículo 96 CE.

Los contribuyentes del IS son gravados por las rentas obtenidas en España pero también por las rentas obtenidas en otro territorio del mundo. En esta situación, es habitual que el país donde se obtiene la renta grave la misma (criterio de sujeción territorial) y, al volver a ser gravada por España (criterio de sujeción personal), se produce lo denominado como doble imposición. Para que se produzca se requiere la concurrencia de determinados elementos: mismo sujeto pasivo, mismo periodo de tiempo, concurrencia de impuestos de igual naturaleza y la presencia de varios sujetos activos¹⁷⁷. Es en este momento cuando entran en juego los Tratados y Convenios Internacionales que siguen los modelos elaborados por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (En adelante OCDE) para solventar esta doble imposición. Esta organización es considerada por muchos autores, entre ellos VOGEL¹⁷⁸, como un total éxito puesto que a pesar de que sus convenios carecen de carácter vinculante, han sido implantados a nivel mundial de forma indiscutida.

En este sentido, el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico de 2017¹⁷⁹ (En adelante MCOCDE) en su artículo 4.3 contiene la pauta para la resolución de conflicto de doble residencia cuando se trate de una persona no física. Cuando una persona que no sea física tenga la doble condición de residente simultáneamente conforme a la legislación interna de dos estados contratantes, será residente únicamente en aquel estado donde tenga establecida la sede de dirección efectiva.

A mayores de ésta cláusula, existe una cláusula alternativa que se basa en un análisis caso por caso para dirimir el conflicto de doble residencia. Este criterio casuístico se

¹⁷⁷ GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M.: El nuevo tratamiento de la doble imposición en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. *Anuario jurídico y económico escorialense*, N.º.49, 2016, p. 406.

¹⁷⁸ VOGEL, K.: Reflections on the future of the OCDE Model Convention and Commentary, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol.50, n.º11-12, 1996, p.527. En esta obra citada por muchos de los autores tributarios, el autor recalca el éxito de la OCDE y se plantea si el Comité de Asuntos Fiscales podrá mantener tal éxito a lo largo del tiempo.

¹⁷⁹ OCDE (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, París.

encuentra establecido en el comentario 24.1 al artículo 4.¹⁸⁰ Muchos de los países contratantes suscriben esta cláusula alternativa debido a que consideran que los conflictos de doble residencia son en la práctica infrecuentes. Serán estos países los que deleguen en las autoridades competentes para la resolución de la doble residencia, las cuales, utilizarán diversos criterios: el lugar donde se celebra habitualmente el consejo de administración de la entidad, donde realizan sus funciones los cargos ejecutivos, donde se lleva a cabo la alta gestión, la legislación nacional que regula su situación jurídica, lugar donde radica la oficina central de la entidad, lugar en el que están archivados los documentos contables...etc.

Lo normal en la práctica, será que la entidad deportiva sea la interesada en la aplicación de este criterio alternativo y pida su aplicación a través del procedimiento amistoso recogido en el artículo 25 MCOCDE. El plazo para su invocación será de tres años desde que la entidad deportiva reciba la notificación sobre la no adecuación al Convenio por encontrarse en una situación de doble residencia.

Al margen de estos dos criterios, se plantea la tesis por parte de un sector de la doctrina de establecer un concepto de residencia fiscal autónomo en el propio MCOCDE para evitar que conforme a la legislación interna de dos países contratantes, una persona no física deportiva ostente la condición de residente. Tal supuesto ya se ha dado en la práctica en otras normas tributarias históricamente; véase a tales efectos, el Modelo de la Liga de Naciones de México de 1943 o el de Londres de 1946.¹⁸¹

Figuras relevantes y a la vez cercanas al MCOCDE se encuentran los Convenios de Doble Imposición (En adelante CDI). Son acuerdos entre dos Estados que sirven como instrumento para el reparto de la soberanía fiscal frente a las situaciones de doble imposición internacional, en las que se gravan determinadas rentas por el país origen de las mismas y otras en el país en el que se ostenta la condición de residente. Su finalidad

¹⁸⁰ El comentario 24.1 del artículo 4 MCOCDE establece: “*Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona distinta de una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver, por medio de un acuerdo amistoso, el Estado contratante del que deba considerarse residente a dicha persona a los efectos del Convenio, teniendo en cuenta su sede de dirección efectiva, su lugar de constitución y de creación por otros procedimientos, así como cualquier otro factor pertinente. En ausencia de tal acuerdo, esa persona no podrá acogerse a las reducciones o exenciones previstas en el Convenio, salvo en la forma y medida que puedan acordar las autoridades competentes de los Estados contratantes*”.

es permitir la deducción del impuesto gravado para preservar una neutralidad fiscal entre las jurisdicciones de los dos Estados.¹⁸² Acarrean un importante aspecto negativo ya que suponen la renuncia por parte de los Estados contratantes al gravamen de la totalidad de una serie de rentas. Pese a este perjuicio, suponen numerosos beneficios¹⁸³:

- Generan un ambiente que favorece la llegada de inversores extranjeros.
- Sirven de instrumentos para afrontar la evasión fiscal.
- Neutralizan la doble imposición internacional o al menos la atenúan.
- Constituyen una vía amistosa para la resolución de conflictos. Esta vía se encuentra recogida en el artículo 25 MC OCDE y consiste en un sistema que permite a los estados dirimir las divergencias a la hora de interpretar o de aplicar los preceptos derivados de los acuerdos bilaterales. También servirá para resolver los supuestos de doble imposición que no están previstos en los propios acuerdos.¹⁸⁴
- Refuerzan el principio de no discriminación.
- Fortalecen la actuación de la Administración Tributaria¹⁸⁵.

También deben estar presentes los Tratados Multilaterales. A través de ellos varios Estados que pertenecen a la misma área geográfica o tienen un desarrollo parecido, como es el caso de la OCDE, ponen en común sus medios para proceder a realizar reformas fiscales que solventen los problemas tributarios que a todos los integrantes afectan.¹⁸⁶

En ausencia de lo anterior, la doble imposición de carácter internacional se corregirá a través de las herramientas disponibles en el ordenamiento tributario español como serán las deducciones y exenciones establecidas por la LIS para determinados supuestos.

¹⁸² CORONA RAMÓN, J.: La corrección de la doble imposición internacional, en Reforma del Impuesto sobre Sociedades, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, Madrid 2002. p. 239.

¹⁸³ PANTA TRELLES, J.: Análisis de la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional. *IUS ET VERITAS: Revista de la Asociación IUS ET VERITAS*. Nº 45,2012, p.358. Al problema de la renuncia por parte de los Estados a gravar parte de las rentas, analiza los posibles problemas que pueden suponer los CDI a la hora de su interpretación.

¹⁸⁴ RIBES RIBES, A.: *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Editoriales de Derecho Reunidas. EDERSA, 2003.

¹⁸⁵ VILLAGRA CAYAMANA, R.: *Manual*. en: AUTORES VARIOS.: *CDIs convenios para evitar doble imposición tributaria*. Lima: Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, 2008, p 25. Se recomienda su lectura debido a que desarrolla alguna de las ventajas que conllevan los CDI.

¹⁸⁶ VALLEJO CHAMORRO, J.M., y GUTIÉRREZ LOUSA, M.: *Los convenios para evitar la Doble Imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes*, 2002, p. 21

La doble imposición no tiene que tener exclusivamente un carácter internacional, puede suceder también que se produzca la denominada doble imposición interna, es decir, aquella situación en la que un mismo hecho imponible se tributa varias veces por el mismo concepto tributario y durante el mismo periodo impositivo dentro de un mismo Estado. Frente a ella, el legislador ha adoptado medidas para que sean solventadas, muchas de las veces entrando en conflicto con el Derecho de la Unión Europea debido a problemas de compatibilidad, ya que será el Estado que la genera el responsable de evitarla a través de su propio ordenamiento jurídico tributario. La medida más común en este aspecto es la eliminación de los mecanismos de corrección parcial, es decir, deducciones de 50% que se realizaban en la cuota¹⁸⁷.

4. EL PLAN DE ACCIÓN BEPS

4.1 CONSIDERACIONES INICIALES

Pese a que los estados ostentan la titularidad del poder tributario, el marco actual de fiscalidad requiere de herramientas superiores a la acción individual de éstos. Así las cosas, el denominado *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (En adelante BEPS) se configura como uno de los proyectos de mayor relevancia realizados por la OCDE desde su creación en 1960.¹⁸⁸

El Plan BEPS nace con la finalidad de acabar con las denominadas planificaciones fiscales agresivas, las cuales consisten en determinadas acciones realizadas por ciertas entidades aprovechando las lagunas jurídicas derivadas de las contradicciones que se producen entre los ordenamientos jurídicos de dos o más estados con el objetivo de reducir la carga fiscal. En efecto, a través de dichas planificaciones, se consigue el fenómeno conocido como doble no imposición, concepto antagónico al anteriormente expuesto como es la doble imposición internacional.

Desde un amplio abanico, el plan BEPS está integrado por 15 acciones que buscan perseguir diferentes objetivos; promover una mayor transparencia entre los diferentes países en materia fiscal, tratamiento de los paraísos fiscales, afrontar los continuos retos que suponen la economía digital, evitar la erosión de las bases imponibles, limitar las

¹⁸⁷ ALMUDÍ CID, JM., GANDARIAS CEBRIÁN, L.: La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. *Foro: Revista de ciencias jurídicas y sociales*, Vol.17, Núm. 2, 2014. P. 404.

¹⁸⁸ PEDROSA LÓPEZ, J.: El plan de acción BEPS de la OCDE: pasado, presente y futuro. *Actualidad jurídica iberoamericana* N°. 2, 2015, págs. 689-706.

deducciones fiscales o implantar instrumentos jurídicos para la resolución de conflictos de mayor eficacia¹⁸⁹.

La influencia del BEPS¹⁹⁰ es tan amplia que ha llegado a influir en los legisladores de los diferentes países y, por ende, al legislador español en relación con el LIS. Su alcance se ha extendido también a los tribunales, que ante la indeterminación de determinados conceptos¹⁹¹, será fundamental acudir a su jurisprudencia. Por último también se ha visto afectada la práctica de la Agencia Tributaria.

4.2 PLAN BEPS EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO DE SOCIEDADES

En el ámbito del IS, el plan BEPS nace con la finalidad de paliar una importante caída en la recaudación debido a varios principales factores:

- El fenómeno de vaciamiento¹⁹² que han sufrido las bases imponibles en los países con alta tributación a raíz de la globalización.
- La coyuntural crisis económica que ha sufrido España a partir de 2008.
- La creación por el legislador español de un impuesto de sociedades incoherente debido a su alta carga impositiva y su escasa recaudación.¹⁹³

Así el IS queda influenciado por el BEPS en múltiples aspectos, los cuales son conocidos por parte de la doctrina como la recepción de acciones BEPS en el IS¹⁹⁴.

¹⁸⁹ GARDE GARDE, M.: El proyecto BEPS. *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*. Nº 3071, 2016, págs. 39- 46. La citada autora profundiza en torno a las 15 acciones que integran el plan BEPS y las unifica en tres apartados diferenciados: Coherencia, alineación de las políticas y seguridad jurídica.

¹⁹⁰ SERRANO ANTÓN, F.: La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*. Nº 391, 2015, pp. 96- ss. Desarrolla la influencia del plan BEPS tanto al legislador español, tribunales y Agencia Tributaria a través del tratamiento de los denominados instrumentos híbridos, gastos financieros, precios de transferencia y transparencia internacional.

¹⁹¹ MARTÍN JIMÉNEZ A., CALDERÓN CARRERO J.: El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPRS"): ¿Final, el principio del final o el final del principio?. *Quincena fiscal* Nº 1-2, 2014, pp. 17-18. Esta obra trata la indeterminación de los conceptos en el BEPS, indeterminación de algunos planteamientos e indeterminación temporal relativa al momento en el que comienza su aplicación.

¹⁹² PATÓN GARCÍA, G.: La posición del legislador español ante el proyecto Beps y los avances del plan de acción de la Unión Europea. *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales* Nº. 20, 2016, págs. 1-56.

¹⁹³ GASCÓN CATALÁN, J.: *Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013, pp.172 y ss. Trata la poca atracción que las amortizaciones, regímenes especiales y los incentivos fiscales suponen en ocasiones en el inversor.

¹⁹⁴ PATÓN GARCÍA, G.: La posición del legislador... ob. Cit. p 11.

Algunos de los aspectos más importantes a tener en cuenta en este sentido, ya que van a afectar a la tributación del IS sobre las sociedades deportivas, son:

- Influencia en los gastos financieros: La deducción fiscal de los mismos ha sido una práctica habitual que ha afectado a la economía de diversos Estados¹⁹⁵ lo que ha supuesto varias restricciones por el legislador a la hora de deducción de los gastos o, sin llegar a tal punto, mediante un mayor control de la antisubcapitalización mediante la objetivación de normas¹⁹⁶. En relación con esto último conviene traer a colación que la antisubcapitalización, en materia de financiación empresarial, corresponde a la existencia de una relación de proporcionalidad entre fondos propios y endeudamiento superior a los rangos estándares¹⁹⁷.
- Influencia en los denominados instrumentos híbridos, es decir, aquel método de financiación que utiliza tanto características del capital como de la deuda y que se caracteriza por la flexibilidad que suponen en la práctica al adaptarse a los intereses de los inversores. Debido a su dinamismo ha sido favorecido históricamente por los legisladores¹⁹⁸. La llegada del plan BEPS supone un giro radical ya que el nuevo objetivo es neutralizar el uso y los efectos de estos instrumentos a través de la Acción 2.
- Influencia en las operaciones vinculadas. A efectos fiscales, dichas operaciones quedan definidas en el artículo 18 LIS en el cual se hace una remisión a la definición de grupo establecida en el artículo 42.1 del Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio¹⁹⁹. Por tanto, ha de entenderse por tales aquellas operaciones efectuadas entre las denominadas personas o entidades vinculadas que están establecidas en el artículo 18 LIS; por ejemplo entre una entidad y sus socios o aquellas entre una entidad y sus

¹⁹⁵ SERRANO GUTIÉRREZ, A., *Planificación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades*, Francis Lefebvre, Madrid, 2014, pp. 24-25. Se recomienda su lectura ya que contempla algunos supuestos en los que grupos multinacionales realizan operaciones de erosión de la base imponible y sus respectivos procedimientos.

¹⁹⁶ SANZ GADEA, E. El Impuesto sobre Sociedades. ¿Un impuesto en crisis? (I), *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, nº 9/2011, pp. 62- 63.

¹⁹⁷ CASTRO ARANGO, J.: La cláusula antisubcapitalización española: problemas actuales. *Documentos de trabajo (IELAT, Instituto Universitario de Investigación en Estudios Latinoamericanos)*, Nº. 34, 2012, págs. 1-24

¹⁹⁸ MARQUÉS SEVILLANO, J., SANCHÍS ARELLANO, A.: Los instrumentos híbridos en los recursos propios de las entidades financieras, naturaleza y cambios tras la crisis financiera. *Estabilidad financiera*, Nº. 17, 2009, págs. 55-72. Plantea el problema que suponen estos instrumentos en su empleo debido a los problemas de valoración y liquidez de estos productos. Por su parte, también analiza las consecuencias que han sufrido a raíz de la reciente crisis financiera.

¹⁹⁹ BOE núm. 289, de 16 de octubre de 1885.

consejeros o administradores.²⁰⁰ En esta materia, el BEPS ha supuesto que el legislador español a través del LIS se incline hacia una simplificación en lo relativo al contenido de las obligaciones de documentación²⁰¹. Se pone de manifiesto, no obstante lo anterior, la primacía de la desconfianza por parte del legislador frente a la voluntad o intención que tengan las partes ya que a través de éstas operaciones se puede conseguir un precio bastante superior o inferior al denominado valor normal del mercado, es decir, aquel que se fijaría en condiciones de libre voluntad de los contratantes y libre competencia²⁰². En este sentido se ha pronunciado diversa jurisprudencia como es el caso de la STS, 5545/2012²⁰³.

- Influencia a la hora de proceder a la eliminación de la doble imposición internacional. La aparición del plan BEPS supone un cambio en el tratamiento de la doble imposición internacional, de tal forma que quedan configuradas por el legislador español normas de las que deriva un interés recaudatorio por parte de Administración Tributaria española.

En sentido técnico, la principal consecuencia es el tratamiento uniforme para determinados dividendos o participaciones en beneficios, tanto en entidades residentes como en no residentes. Para que la deducción sobre éstos se lleve a cabo, deben ser cumplidos los requisitos del artículo 32 LIS.

4.3. LA ERA POST-BEPS

²⁰⁰ MORENO GARCÍA, J.: Concepto de operaciones vinculadas desde el punto de vista contable y fiscal. *Gestión: revista de economía*.Nº51, 2010, pp. 11-16. El presente autor a través de esta obra establece las definiciones de operaciones vinculadas desde el punto de vista mercantil, contable y fiscal y establece sus diferencias.

²⁰¹ PATÓN GARCÍA, G.: La posición del legislador... ob. Cit. pp. 19 y ss.

²⁰² LAGOS RODRÍGUEZ, Gabriela.: La fiscalidad de las operaciones vinculadas en el nuevo Impuesto de Sociedades, *Revista Quincena Fiscal* ,núm. 18,2015.

²⁰³ RJ 2012, 9364. En esta sentencia, el TS ha afirmado la corriente analizada pronunciándose de la siguiente manera: *"las reglas de valoración de las operaciones vinculadas cumplen fundamentalmente un función antielusiva que tiende a deshacer las consecuencias perjudiciales que para la Hacienda Pública se ocasiona por razón de la vinculación de las entidades o personas intervinientes, tratándose de reconducir el gravamen a aquel que se hubiera producido si la operación o la transacción se hubiera realizado entre entidades no vinculadas y, por tanto, en libre competencia, con objeto de gravar la renta de la misma proveniente del auténtico valor de la prestación o del objeto del contrato"*

La calificada por la doctrina como “era post-BEPS” ha sido objeto de continuo análisis e innumerables hipótesis acerca de futuros acontecimientos fiscales tras el Plan BEPS²⁰⁴.

En primer lugar, se ha tratado el problema de la indeterminación del BEPS en relación a determinados conceptos. Tal imprecisión y ambigüedad afecta a principales términos como es la “*planificación fiscal agresiva*” lo que acarrea, como principal consecuencia, dudas en cuanto a la interpretación jurídica de sus preceptos. Dicha interpretación, al corresponder individualmente a cada estado, puede dar lugar a una dispersión de carácter nacionalista en la transposición de las iniciativas que constituyen el BEPS. En suma, la interpretación realizada por cada Estado puede provocar contradicciones ya que es realizada atendiendo a sus propios intereses.²⁰⁵

Como segundo problema aparece su alcance territorial. Algún Estado “*no-OCDE*”, ha mostrado su acuerdo a las iniciativas BEPS y proceden a la implantación progresiva de las mismas en sus legislaciones internas. La Era post-BEPS deberá afrontar la problemática que radica en los paraísos fiscales clásicos, es decir, aquellos sujetos internacionales cuya existencia se fundamenta en el poder de atracción de los recursos de otros Estados. Debido a la sistemática violación de las reglas fiscales internacionales, fraude y delitos fiscales de todo punto, resulta necesaria la implantación de mecanismos que vayan más allá del plan BEPS como puede ser la vía sancionadora. Respecto a la vía sancionadora, algunos autores han criticado la falta de capacidad y de medios que tiene la OCDE para poder llevarla a cabo.²⁰⁶

Por último, se pone de manifiesto los costes que toda norma de este tipo acarrea en cuanto a su implementación y a la necesidad de adaptar múltiples interpretaciones. Junto a los costes, aparece un indudable aumento de litigiosidad debido a los problemas de interpretación anteriormente tratados. Por su parte, no debe obviarse la oposición de

²⁰⁴ CÁMARA BARROSO, M.: Normativa doméstica y era post-BEPS: ¿hacia dónde vamos?, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, Nº. 15, 2016, págs. 21-28.

²⁰⁵ SERRANO ANTÓN, F.: La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales... ob. cit., pp. 77-110. Trata el supuesto español que contempla la forma en la que han sido interpretadas las iniciativas del plan BEPS y traspuestas a nuestro ordenamiento.

²⁰⁶ CARBAJO VASCO, D.: Reflexiones, ciertamente escépticas, acerca del post-BEPS, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 15, 2016, pp. 29- 38.

ciertos países, en concreto, de núcleos políticos norteamericanos que puede acabar con la corriente de buscar un consenso internacional.²⁰⁷

En aras de solventar la presente problemática tras el BEPS, CARBAJO VASCO se inclina por la tesis partidaria de la creación de una Autoridad Tributaria Internacional²⁰⁸.

²⁰⁷ BARRENO, M., FERRERAS, J., MAS, J., MUSILEK, A., RANZ, A.: El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014, *Crónica Tributaria*, núm. 155/2014, pp. 7 a 44. Plantea la oposición de determinados Estados frente al plan BEPS.

²⁰⁸ CARBAJO VASCO, D.: Reflexiones, ciertamente escépticas, acerca del post-BEPS... ob. cit. p.37.

CONCLUSIONES

En el presente trabajo se ha descrito la influencia que tiene la residencia fiscal en la determinación de la fiscalidad del deportista. Así las cosas, tras realizar la investigación se pueden extraer las siguientes conclusiones:

Primera. El deportista, entendido como un sujeto pasivo en la relación tributaria Estado-contribuyente, estará sometido al régimen general tributario que resulta de aplicación en España, con la salvedad de aquellos regímenes especiales establecidos por el legislador con la finalidad de promoción del deporte o procurar un mero aumento en la recaudación tributaria. Como obligado tributario, el atleta no está exento de incurrir en un incumplimiento de las obligaciones tributarias por lo que puede ser sancionado por la Administración pertinente e, incluso, en los casos más graves, cometer un ilícito penal y responder ante ese orden jurisdiccional.

Segunda. La normativa interna de Derecho financiero y tributario depende de aquellas modificaciones o acuerdos que se suscriban en el marco jurídico internacional. Por tanto, la legislación fiscal del deportista dependerá en buena medida de los Convenios o Tratados que el Estado suscriba con otros países. Se trata de un ámbito en continua evolución debido a la constante evolución de las relaciones jurídico-económicas. La dependencia del derecho internacional va a suponer en la práctica que haya múltiples normas aplicables. Para solventar este conflicto positivo normativo, será necesario acudir a los instrumentos que aporta la cooperación entre los diferentes Estados como son los Convenios para evitar la Doble Imposición.

Tercera. La residencia fiscal se determinará de forma diferente en función de la personalidad jurídica que ostenten los sujetos del panorama deportivo. Por una parte, a las personas físicas les será de aplicación los criterios de determinación de la LIRPF, mientras que, por la otra parte, las personas jurídicas estarán sujetas a los criterios establecidos en la LIS. Al margen del ámbito interno, la residencia fiscal va a determinar el Estado que tiene potestad tributaria sobre el deportista y por ende, el ordenamiento jurídico que resultará de aplicación y los respectivos procedimientos probatorios junto con la carga probatoria correspondiente.

Cuarta. Las fuentes normativas que serán de aplicación a la hora de determinar el régimen fiscal en el ámbito deportivo se caracterizan por usar conceptos jurídicos indeterminados. Por ello, es necesario acudir a las múltiples interpretaciones que realizan tanto la doctrina como la jurisprudencia. Esta indeterminación también plantea problemas cuando se trata de normas supraestatales, puesto que entrarán en juego las posibles interpretaciones que realicen los Estados a la hora de realizar la transposición a sus respectivos ordenamientos internos. Al de hablar de la obligación fiscal de los deportistas, la ya mencionada indeterminación conceptual se configura como uno de los principales problemas en cuanto a la consecución de una unidad de actuación entre los diferentes Estados, homogeneidad que se configura como una herramienta necesaria a la hora de afrontar los principales problemas tributarios que se plantean en la actualidad.

Quinta. La norma básica en el ámbito de la tripulación de las entidades deportivas es la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte. Esta norma, tanto en su inicio, como a través de sus sucesivas modificaciones, ha supuesto un giro radical en la fiscalidad deportiva ya que, desde su entrada en vigor ha requerido una transformación de las entidades deportivas en Sociedades Anónimas Deportivas con la finalidad de obtener un mayor control jurídico y económico. Salvo aquellas entidades que integran las excepciones, las entidades deportivas han sufrido una importante transformación en cuanto a su fiscalidad. Pese a este requisito, una gran parte de las entidades deportivas no ha visto una mejoría en sus cuentas, llegando incluso a seguir con el endeudamiento, lo que explica las numerosas críticas que recibe el citado requisito por parte de la doctrina tributaria. Por otra parte, al adquirir la condición de Sociedad Anónima, la entidad deportiva que ha llegado a la quiebra contable, se ha podido acoger a diversas garantías en materia concursal, lo que redundará en una mayor seguridad jurídica de los acreedores.

Sexta. Los deportistas, cuando les sea de aplicación un régimen fiscal especial, ostentarán en muchos de los casos derechos de opción entre diversas opciones fiscales. Para realizar una planificación fiscal correcta, será necesario un análisis casuístico de las circunstancias personales, familiares y económicas del atleta. Puede suceder, en la práctica, que a un atleta no le resulte beneficiosa la aplicación del régimen especial sin perjuicio de que a otro atleta con idénticos ingresos sí le sea favorable

Séptima. El principal problema que se plantea en el ámbito tributario de los deportistas es la práctica extendida de procurar la menor tributación posible. Por ello, en muchos de los casos, se llega a delitos derivados del incumplimiento del deber tributario. En este sentido, se configura como un objetivo común de todos los Estados la persecución de medidas que eviten la evasión fiscal. La búsqueda de un mayor ahorro fiscal es una práctica que equipara al deportista profesional con el obligado tributario común. La lucha contra la denominada “votación con los pies” va a ser uno de los aspectos principales que deberá tratar la legislación tributaria de cada Estado.

Octava. Las diferentes especialidades tributarias aplicables a los rendimientos deportivos se derivan, en gran parte, de las importantes cantidades monetarias que perciben o generan los deportistas profesionales. Por ello, el legislador, en aras de procurar una mayor recaudación para sus arcas, pero intentando, a su vez, promover estas actividades, ha procurado establecer un régimen fiscal deportivo que sea eficiente. Por su parte, los regímenes especiales tributarios en el ámbito deportivo también encuentran fundamento en la promoción del deporte por parte del Estado y en los beneficios que produce en la sociedad.

Novena. Como última conclusión, la internacionalización de las relaciones económicas derivadas del ejercicio deportivo profesional, hace necesaria una labor internacional conjunta que ataje el problema de la evasión fiscal en el ámbito deportivo, puesto que, la acción individual del Estado deviene insuficiente para afrontar esta cuestión. Para articular estos mecanismos resultan interesantes los mecanismos que plantea el Plan BEPS y los comentarios que realiza la doctrina a este Plan, específicamente orientados al ámbito del deporte profesional.

BIBLIOGRAFÍA

AFSCHRIFT, T.: En defensa de los "paraísos fiscales". *La Ilustración liberal: revista española y americana*, Núm. 36, 2008

ALMUDÍ CID, J.M.: GANDARIAS CEBRIÁN, L.: La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. *Foro: Revista de ciencias jurídicas y sociales*, Vol.17, Núm. 2, 2014

ALONSO GONZÁLEZ, L.: ¿Qué resulta más conveniente desde el punto de vista fiscal? ¿asociación deportiva o sociedad anónima?, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 28/2010 1.

BAEZ MORENO, A.: MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La tributación de las federaciones deportivas*, Manual de gestión de federaciones deportivas, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006

BARRENO, M., FERRERAS, J., MAS, J., MUSILEK, A., RANZ, A.: El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014, *Crónica Tributaria*, núm. 155/2014.

BUENO PARALS, J.: El sujeto pasivo en el impuesto sobre sociedades. *Revista española de financiación y contabilidad*, Núm. 41, 1983.

CALVO VÉRGEZ, J.: El brexit y sus posibles repercusiones en nuestro sistema financiero y tributario. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* num. 3/2016.

CÁMARA BARROSO, M.: Normativa doméstica y era post-BEPS: ¿hacia dónde vamos?, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, Nº. 15, 2016.

CARBAJO VASCO, D.: Crisis y reforma de los criterios de residencia fiscal en un contexto de Globalización, *Estrella Digital*, 25 de Noviembre de 2014.

CARBAJO VASCO, D.: Reflexiones, ciertamente escépticas, acerca del post-BEPS, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, Nº. 15, 2016.

CARRERA PONCELA, A.: Efecto diferencial del impuesto foral sobre sociedades, una aproximación cuantitativa. *VI Encuentro de Economía Pública*. 1999

CASTRO ARANGO, J.: La cláusula antisubcapitalización española: problemas actuales. *Documentos de trabajo (IELAT, Instituto Universitario de Investigación en Estudios Latinoamericanos)*.

CAZORLA PRIETO, L.: *Los Impuestos del Deporte*. 1ª Edición. Editorial Aranzadi.

CAZORLA PRIETO, L.: *Las sociedades anónimas deportivas*, Ediciones de las Ciencias Sociales, Madrid, 1990.

CHIARELLA PRIVETTE, J.: Algunos apuntes acerca de los denominados "paraísos fiscales". *Revista de la asociación IUS ET VERITAS*. N°26/2003.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: Cuestiones problemáticas de la residencia fiscal de los deportistas: medios tasados de prueba y traslados a paraísos fiscales, *Revista Aranzadi de Derecho del Deporte y el Entretenimiento*, núm. 29/2010, parte Doctrina, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: Actualidad tributaria de jurisprudencia y doctrina administrativa en materia deportiva. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*. Núm. 21/2007 3.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: Algunas cuestiones controvertidas de actualidad de la fiscalidad deportiva, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 54/2017.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: Los regímenes tributarios especiales que concede nuestro sistema tributario a los deportistas para favorecer la generación de renta en nuestro país, *Revista Jurídica del Deporte y el Entretenimiento*, núm. 17, 2006.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: Algunas cuestiones de actualidad del régimen tributario de las sociedades anónimas deportivas. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 30/2010 3.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: La residencia fiscal de los deportistas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, núm. 9, 2003

CORONA RAMÓN, J.: La corrección de la doble imposición internacional, en Reforma del Impuesto sobre Sociedades, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, Madrid 2002.

DE LAS HERAS, V.: Nuevo régimen fiscal de los impatriados, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 17/2006 2.

DE PABLO VARONA, C.: El régimen fiscal para deportistas desplazados («impatriados») y la Renta de los No Residentes. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 23/2008 2.

DELGADO RIVERO, F.: *Impuestos Para Todos Los Públicos*. 1 ed. edición. ES: Ediciones Pirámide, 2013.

DIVAR, J.: Globalización y cooperación económica. *Asociación internacional de derecho corporativo*.

DUARDO SÁNCHEZ, A.: Crisis de los puntos de conexión en la fiscalidad internacional: la residencia fiscal y el Establecimiento Permanente a la luz del Plan BEPS, *Quincena fiscal*, N° 12, 2017.

FALCÓN Y TELLA, R.: *Medidas fiscales para 1997*. Civitas, Madrid, 1997.

GARCÍA NOVOA, C.: Consideraciones sobre la Tributación del Comercio Electrónico (II), *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2001.

GARCÍA NOVOA, C.: La reforma fiscal y el mundo del fútbol. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 47/2015.

GARZÓN, A.: Paraísos fiscales en la globalización financiera. *Historia Actual Online*.

GASCÓN CATALÁN, J.: *Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013.

GILDEMEISTER, A.: Exención y exoneración, *THEMIS: Revista de Derecho*, núm. 2, 1985.

GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M.: El nuevo tratamiento de la doble imposición en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. *Anuario jurídico y económico escurialense*, núm. 49, 2016.

GONZÁLEZ APARICIO, M.: *La prueba de la residencia fiscal para perceptores de rendimientos del trabajo*. Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, núm. 3, 2018.

GONZÁLEZ- CUÉLLAR, M., ORTÍZ CALLE, E.: La fiscalidad de los planes de pensiones y seguros de vida de los deportistas profesionales, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 22/2008 1.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, E., FRANCH FLUXÀ, J.: La transferencia de la residencia fiscal de las sociedades y libre establecimiento. Reflexiones a la luz de la jurisprudencia del TJCE y del Reglamento de la Societas Europea. *Revista Quincena Fiscal*, núm. 17/2005.

GOROSPE OVIEDO, J.: Tributación de los deportistas desplazados a territorio español en el impuesto sobre la renta, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 29/2010 2.

GUTIÉRREZ DUARTE, M.: *Fiscalidad individual*, Primera edición, Ediciones Pirámide 2013.

HERNÁNDEZ VIGUERAS, J.: Los paraísos fiscales, plataformas de los mercados financieros. *Boletín del Centro de Documentación Hegoa*, núm. 36, 2013.

LAGOS RODRÍGUEZ, G.: La fiscalidad de las operaciones vinculadas en el nuevo Impuesto de Sociedades, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18,2015

LOPAZ PÉREZ, A.: La tributación del deportista profesional y su problemática. Los paraísos fiscales; territorios de evasión fiscal, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 19/2007 1.

LÓPEZ MOSTEIRO, R.: Compatibilidad entre gran invalidez e incapacidad permanente absoluta, y trabajo, en las prestaciones contributivas, *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*.

MAGRANER MORENO, F.: *Tributación de los artistas y deportistas*, Ciss, Valencia, 1995.

MAGRANER MORENO,F.J.: *Hecho imponible* , en SANCHEZ PEDROCHE, J.A.: *Comentarios a la Ley del Impuesto de Sociedades y su normativa reglamentaria*, 1ªedición, Tirant lo Blanch.

MÁLVAREZ PASCUAL, L.: *Lecciones del sistema fiscal español*. 3ª edición. Editorial Tecnos, 2013.

MALVÁREZ PASCUAL, L.: *Régimen Fiscal De La Empresa*. 3ª ed., Madrid, Tecnos, 2013.

MARÍN HITTA, L.: *Los agentes de deportistas*, en PALOMAR OLMEDA, A. (Dir.), TEROL GÓMEZ, R.: *El Deporte en la Jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 2009.

MARQUÉS SEVILLANO, J., SANCHÍS ARELLANO, A.: Los instrumentos híbridos en los recursos propios de las entidades financieras, naturaleza y cambios tras la crisis financiera, *Estabilidad financiera*, Nº. 17, 2009,

MARTÍN JIMÉNEZ A., CALDERÓN CARRERO J.: El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPRS"): ¿Final, el principio del final o el final del principio?. *Quincena fiscal* Nº 1-2, 2014, pp. 17-18.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: Los Comentarios al MCOCDE; su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario y sobre los derechos de los contribuyentes, *Carta Tributaria*, núm. 20, 2003, pp. 1-19.

MARULANDA OTÁLVARO, H., HEREDIA RODRÍGUEZ, L.: Paraísos fiscales: una línea de contradicción entre la formalidad y la materialidad, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 15, 2015.

MCLURE, C.: Métodos legislativo, judicial, de soft law y cooperativo para armonizar los impuestos sobre sociedades en los Estados Unidos y en la Unión Europea, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 136/2007.

MEDINA CEPERO, J.: La regulación actual de los paraísos fiscales en España. *Revista jurídica de la Comunidad de Madrid*, núm. 17, 2003.

MENÉNDEZ MORENO, A.: La calificación de los derechos de imagen de los deportistas en el IRPF, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10/2015.

MERINO JARA, I(dir), LUCAS DURÁN, M.(coor): *Derecho Tributario parte especial, lecciones adaptadas al EEES*. Madrid. 2015. Editorial Tecnos.

MERINO JARA, I.: Tributación de los derechos de imagen. *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 17, 1999.

MONROY ANTÓN, A.: La Tributación por IRPF de los derechos de imagen de los deportistas, *Revista Internacional de Derecho y Gestión del Deporte*, Núm. 2 2008.

MORENO CARRASCO, F.: Panorama de la corrupción en el mundo del deporte. Realidad global y elementos a considerar, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 53/2016.

MORENO GARCÍA, J.: Concepto de operaciones vinculadas desde el punto de vista contable y fiscal. *Gestión: revista de economía*.

MUÑOZ RODRÍGUEZ, R., PRADA DIEZ, C.: *Impuesto de sociedades*, Ministerio de Educación, Cultura y Deporte. Área de Educación, 2016

ORTÍZ CALLE, E.: El régimen fiscal de los “impatriados” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: el supuesto particular de los deportistas profesionales. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 23/2008 2.

PANTA TRELLES, J. Análisis de la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional. *IUS ET VERITAS: Revista de la Asociación IUS ET VERITAS*. Nº 45, 2012.

PAREDES GÓMEZ, R.: Normativa actual del Impuesto de Sociedades en España.: Descripción y valoración. *Documentos de trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, Núm. 5, 1993.

PATÓN GARCÍA, G.: La posición del legislador español ante el proyecto Beps y los avances del plan de acción de la Unión Europea. *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales* Nº. 20, 2016, pp. 1-56.

PEDROSA LÓPEZ, J.: El plan de acción BEPS de la OCDE: pasado, presente y futuro, *Actualidad jurídica iberoamericana*, Nº. 2, 2015, pp. 689-706.

PÉREZ ARRAIZ, P.: *La prueba en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva ley tributaria*, 1ª Edición, Editado por la Universidad del País Vasco, 2006.

PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, Edición 27ª, Navarra, España, Editorial CIVITAS. 2017.

PLAZA Y JABAT, S.: El derecho a la imagen, su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario, *Crónica Tributaria*, núm.81, 1997

PORTILLO NAVARRO, M.: El Impuesto sobre Sociedades: modificaciones recientes y líneas de reforma en el contexto español y europeo. *Revista Quincena Fiscal*. 2017, núm. 9.

PORTILLO NAVARRO, M.: *Manual de fiscalidad: teoría y práctica*, 3ª edición, Editorial Tecnos, 2013.

POZO VILLANUEVA, J.: Aproximación a la reforma del Impuesto de Sociedades, *Anuario de la Facultad de Derecho*, Nº 12-13, 1994-1995.

PRIETO MOLINER, P.: Residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes. *Dirección general de tributos*.

RAMÍREZ OLLERO, J.: *La Hacienda Pública frente al contribuyente en el Procedimiento de Comprobación Limitada*, 1ª edición, Tirant lo Blanch, 2014.

RELEA SARABIA, A.: *El Régimen Jurídico-Tributario de las Retribuciones de los Futbolistas*, Thomson-Aranzadi, 2007.

RIBES RIBES, A.: *La residencia de las personas jurídicas en el Derecho comparado (con especial referencia al ámbito de la Unión Europea)*, en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.), *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*, Aranzadi, Cizur Menor, 2013.

RIBES RIBES, A.: *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Editoriales de Derecho Reunidas, EDESA, 2003.

RODRÍGUEZ LÓPEZ, Á., GUTIÉRREZ DUARTE, M.: La fiscalidad en el deporte español: el ámbito personal, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 38/2013

RODRÍGUEZ LOSADA, S.: Interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición en relación con las rentas de artistas y deportistas, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 35/2012.

ROGEL, D.: Nuevo criterio para establecer la residencia fiscal, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 939/2018.

ROMERO FLOR, L.: *Manual De Régimen Fiscal De La Empresa*. 1 edición Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 2016.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

SALVADOR CIFRE, C.; PLÁ VALL, Á.: *Impuesto sobre sociedades régimen general y empresas de reducida dimensión*, 10ª edición, Tirant Lo Blanch, 2015

SÁNCHEZ MANZANO, J.: Comentarios en torno al artículo 121.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La presunción de obtención de renta no declarada en el impuesto sobre sociedades con motivo del registro contable de deudas inexistentes. *Revista Quincena Fiscal*. núm. 13/2017.

SÁNCHEZ PINO, A.: Régimen jurídico de los intermediarios de futbolistas y su tratamiento fiscal, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 55/2017.

SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J.: Residencia fiscal y domicilio fiscal: similitudes y diferencias entre ambos conceptos y sus respectivos regímenes jurídicos. *Anuario jurídico y económico escurialense*. Nº36 2003.

SERRANO ANTÓN, F.: Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal, *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc.18, 2006.

SERRANO ANTÓN, F.: La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*. Nº 391, 2015, pp 96- ss.

SERRANO GUTIÉRREZ, A.: *Planificación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades*, Francis Lefebvre, Madrid, 2014, pp. 24-25.

SIMÓN ACOSTA, E.: *Capítulo 2. IRPF (I): Caracteres y hecho imponible*, en VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A., SIMÓN ACOSTA, E., SIMÓN YARZA, M.: *Conocer y comprender el derecho de los impuestos*, 2017.

SIMÓN ACOSTA, E.: A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 917/2016.

SOCÍAS SALVÁ, A.: *Contabilidad Financiera*. 1 ed. edición. ES: Ediciones Pirámide, 2014.

STIGLITZ, J.: *La economía del Sector Público*. Tercera edición, Antoni Bosch 2006.

TERRASA MONASTERIO, M., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, R.: La subida de impuestos y los deportistas de élite, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 836/2012

UCELAY SANZ, I.: *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. CEF, Madrid.

VILLAGRA CAYAMANA, R.: Manual. en: AUTORES VARIOS: *CDIs convenios para evitar doble imposición tributaria*. Lima: Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, 2008.

VOGEL, K.: Reflections on the future of the OCDE Model Convention and Commentary, *Bulletin for International Fiscal Documentation* ,vol.50, nº11-12, 1996.