



universidad  
de león

Grado en Derecho  
Facultad de Derecho  
Universidad de León  
Curso 2016 / 2017

## **“LA TRIBUTACIÓN DE LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES”**

“The taxation of the professionals sportspeople”

---

**Realizado por el alumno D. Agustín Otero Boyano**

**Tutorizado por el Profesor D. Antonio Vaquera García**

## ANEXO 5

### AUTORIZACIÓN PARA LA REVISIÓN Y PREVENCIÓN DE PLAGIO EN TRABAJO FIN DE GRADO/MÁSTER

Datos del alumno y del trabajo
Nombre y apellidos: AGUSTÍN OTERO BOYANO
DNI: 71456146-E
E-mail: <a href="mailto:a.otero6@hotmail.com">a.otero6@hotmail.com</a>
Grado: Derecho
Título/Tema del Trabajo proyectado: La tributación de los deportistas profesionales
Tutor: Antonio Vaquera García

El alumno firmante autoriza al Profesor Tutor de su Trabajo Fin de Grado/Máster a cargar la copia digital de sus diversas versiones en la plataforma electrónica Turnitin, herramienta informática para la revisión del trabajo de los estudiantes, la detección de citas incorrectas y la prevención del plagio en su redacción (*OriginalityCheck*®).

En León, a 12 de Diciembre de 2016

Fdo. Agustín Otero Boyano

## ANEXO 7

### ENTREGA COPIA DIGITAL DEL TRABAJO FIN DE GRADO/MÁSTER

<b>Datos del alumno y del trabajo</b>
Nombre y apellidos: AGUSTÍN OTERO BOYANO
DNI: 71456146-E
E-mail: a.otero6@hotmail.com
Grado: Derecho
Título del Trabajo: La tributación de los deportistas profesionales
Fecha de entrega: 12 de diciembre de 2016
Tutor: Antonio Vaquera García

El alumno firmante ha realizado la entrega de una copia digital de su trabajo para su depósito en la Unidad Administrativa de la Facultad/Escuela de Derecho y SI autoriza su difusión en acceso libre por la Biblioteca Universitaria.

El alumno firmante autoriza a los miembros integrantes de la Comisión de Evaluación del Trabajo Fin de Grado/Máster a cargar la copia digital de su trabajo en la plataforma electrónica Turnitin, herramienta informática para la revisión del trabajo de los estudiantes, la detección de citas incorrectas y la prevención del plagio en su redacción (*OriginalityCheck*®).

En León, a 12 de diciembre de 2016

Fdo. Agustín Otero Boyano

# ÍNDICE

---

**RESUMEN**

**ABSTRACT**

**METODOLOGÍA**

**OBJETIVOS DEL TRABAJO**

**ÍNDICE DE ABREVIATURAS**

**CAPITULO I: EL DEPORTISTA PROFESIONAL.**

- I. CONSIDERACIONES PREVIAS.**
- II. CONCEPTO DE DEPORTISTA PROFESIONAL.**
- III. LA REGULACIÓN LABORAL DEL DEPORTISTA PROFESIONAL.**
  - A. PERSONAS Y ACTIVIDADES INCLUIDAS Y EXCLUIDAS.
  - B. DERECHOS Y OBLIGACIONES.
  - C. TIPOS DE EXTINCIÓN DEL CONTRATO.
- IV. EL PROBLEMA DE LA NACIONALIDAD.**
  - A. LAS CARTAS DE NATURALEZA.

**CAPITULO II: LA TRIBUTACIÓN DEL DEPORTISTA PROFESIONAL.**

- I. CONSIDERACIONES INICIALES.**
- II. FISCALIDAD ESTATAL.**
  - A. IMPOSICION DIRECTA**
    - a. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS.
      - 1. Características generales.**
      - 2. Rendimientos del trabajo del deportista profesional**
      - 3. Rendimientos de capital mobiliario del deportista profesional**
      - 4. Rendimientos de actividades económicas del deportista profesional.**

**5. Ganancias y pérdidas patrimoniales del deportista profesional.**

**b. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES.**

**1. Introducción.**

**2. Concepto de deportista no residente.**

**3. Tributación del deportista no residente en caso de no existir tratado de doble imposición.**

**4. Tributación del deportista no residente en caso de existir tratado de doble imposición.**

**5. Tributación en España del deportista residente en un Estado de la UE.**

**6. Los paraísos fiscales.**

**B. IMPOSICIÓN INDIRECTA**

**a. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.**

**1. Naturaleza, hecho imponible y sujetos pasivos.**

**2. Incidencia del IVA en el deporte.**

**III. FISCALIDAD MUNICIPAL.**

**a. EL IMPUESTO SOBRE LAS ACTIVIDADES ECONOMICAS.**

**1. Características generales.**

**2. El IAE y los deportistas profesionales.**

**CONCLUSIONES**

**BIBLIOGRAFIA**

## RESUMEN

---

Desde los comienzos del S. XX, momento en el que empieza a surgir la práctica del deporte a nivel profesional, hasta la actualidad, la trascendencia adquirida dentro de la sociedad por el mundo del deporte ha generado a su vez un crecimiento por parte de éste en el ámbito económico, laboral, etc..., hasta el punto de que el legislador español considere a los conocidos como deportistas profesionales como sujetos de una relación laboral de carácter especial.

Como consecuencia de esto, las retribuciones de los protagonistas del deporte han experimentado un impulso de manera exponencial, generando a su vez el aumento del importe a la hora de la tributación de dichas retribuciones a través de los diferentes tributos que el fisco español establece.

Por tanto, la relevancia del deporte a nivel social y económico combinada con la discrepancia de los deportistas por las cantidades en su opinión desorbitadas sujetas a tributación, sin olvidar nunca que son resultantes todas ellas de sus altas retribuciones, han propiciado la constante búsqueda por parte de los potenciales contribuyentes de técnicas, mecanismos y, en algún caso, fraudes para conseguir ver reducido o incluso anulado el importe de la cantidad a abonar a las arcas del Estado en calidad de tributos.

**PALABRAS CLAVE:** Deporte, deportista profesional, fiscalidad, impuesto, residente.

## **ABSTRACT**

---

From the early twentieth century, when the professional practice of sport began to emerge, until the present day, the significance gained in society by the sporting movement has therefore generated its own growth in economic and employment terms, to the extent that Spanish legislation considers the so-called professional sportspeople subject to a special employment relationship.

As a result, remuneration of sport figures has experienced an exponential boost while generating an increase of the amount subject to taxation of such remuneration through the different types of taxes laid down by the Spanish taxation authorities.

Therefore, the relevance of sport at social and economic level combined with the disagreement among sportspeople with respect to, in their opinion, exorbitant amounts of compensation subject to taxation, bearing in mind that they are all a result of their high remuneration, have led to the constant search among the potential taxpayers for techniques, mechanisms and, in some cases, fraud to reduce or even avoid the amount to be paid to the state coffers in the form of taxes.

**KEY WORDS:** Sport, professional sportspeople, taxation, tax, resident.

## METODOLOGÍA

---

La realización de este trabajo de investigación se ha llevado a cabo dividiendo su elaboración en tres fases cronológicamente marcadas.

En primer lugar y como punto de partida, se realizó una selección de varias cuestiones dentro de la rama del Derecho Tributario sobre las cuales podría versar este trabajo. Si bien, a la hora de seleccionar se buscaba tanto que se tratase de un tema de actualidad y de relevancia a nivel social como la afinidad hacia el tema a tratar por parte del realizador. De todos los escogidos, aquel que reunía con mayor grado las cuestiones a valorar era la tributación por parte de los deportistas profesionales.

Elegido el tema a desarrollar, la segunda fase consistió en la recogida de todo tipo de información relacionada con la tributación de los deportistas profesionales, así como la reunión de toda la normativa legal que pudiese afectar de manera significativa a cualquiera de las cuestiones a desarrollar y que, por tanto, también tuviera que ser objeto de estudio y análisis.

Por último, para una correcta y congruente elaboración del trabajo de investigación, era requerido contrastar y analizar toda la información recopilada, a efectos de poder advertir de posibles incongruencias o equivocaciones por parte de alguna de las fuentes a consultar, así como de utilizar aquella que nos facilite el estudio de la cuestión que en cada caso se expusiese a la par de realizar una investigación lo más completa posible.

Asimismo, para la elaboración se ha necesitado la consulta en su mayor parte de monografías, artículos doctrinales y artículos en línea publicados en revistas y obras de reconocido prestigio. Por otra parte, han sido objeto de estudio aquellos pronunciamientos de gran trascendencia por parte de los tribunales, entre ellos sentencias que han consolidado jurisprudencia acerca de distintos conceptos y situaciones objeto de controversia.



## OBJETIVOS DEL TRABAJO

---

El objetivo fundamental de este trabajo de investigación es el análisis del tipo de tributación por parte de los deportistas profesionales, así como los problemas que pueden suscitar de la relación de los diferentes sistemas de tributación de los diferentes Estados.

En el primer capítulo, y puesto que lo requiere el tema objeto de estudio, se analiza de forma general al deportista profesional y su situación dentro de la sociedad: desde su origen, el concepto en sí y su regulación legal, así como los posibles tipos de relaciones laborales que puede tener un deportista profesional como sujeto que suscribe un contrato de trabajo. Todo ello con el fin de contribuir a facilitar la posterior comprensión de aquellas situaciones en las que puede verse inmiscuido un deportista profesional.

Tras el análisis del deportista profesional de manera genérica, en el segundo capítulo llevamos a cabo el análisis de las obligaciones tributarias a las que debe someterse éste según el tipo de situación en el que desarrolle su actividad deportiva: por cuenta ajena, por cuenta propia, etc... Dicho análisis nos conduce a destacar aquellos problemas que surgen a raíz de las diversas formas de tributación que durante años han utilizado los deportistas para cumplir con sus obligaciones frente al fisco.

Con ello, el objetivo fundamental se centra en ofrecer una visión distinta de la situación de los deportistas profesionales, ofreciendo aquel punto de vista sobre el que cualquier ciudadano de a pie no repara a la hora de valorar el trabajo de aquellos que se dedican de forma exclusiva a la práctica del deporte.

Por último, para la búsqueda de los distintos objetivos marcados, hacer especial referencia a la necesidad de atender a aquellos pronunciamientos tanto por parte del Tribunal Supremo como por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que han sido de gran trascendencia para visión de forma clara y explícita de las pautas a seguir a la hora de que los deportistas estén al corriente de sus obligaciones tributarias.

## ÍNDICE DE ABREVIATURAS

---

AAPP	Administraciones Públicas.
AN	Audiencia Nacional.
Art./Arts.	Artículo/Artículos.
BI	Base Imponible.
CC	Código Civil.
CCAA	Comunidades Autónomas.
CCFP	Convenio Colectivo del Fútbol Profesional.
COE	Comité Olímpico Español.
Coord.	Coordinador.
CSD	Consejo Superior de Deportes.
DA	Disposición Adicional.
DGT	Dirección General de Tributos.
Dir.	Director.
Ed.	Edición.
ET	Estatuto de los Trabajadores.
HHLL	Haciendas Locales.
HI	Hecho Imponible.
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas.
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS	Impuesto de Sociedades.
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LFP	Liga de Fútbol Profesional Española.
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LIRNR	Real Decreto Legislativo 5/2004, de 4 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
LIRPF	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
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
MCMOCDE	Modelo de Convenio Marco de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
Núm.	Número.
Ob. cit.	Obra citada.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
Pág.	Página.
PIB	Producto Interior Bruto.
pp.	Páginas.
RD	Real Decreto.
RDL	Real Decreto Legislativo.
Regl.	Reglamento.
RIRPF	Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.
ss.	Siguientes.
SS	Seguridad Social.
STJUE/SSTJUE	Sentencia/s del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

STS/SSTS	Sentencia/s del Tribunal Supremo.
TRLIRNR	Real Decreto Legislativo 5/2004, de 4 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
TRLRHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
TS	Tribunal Supremo.
UE	Unión Europea.
Vid.	Véase.

## CAPITULO I: EL DEPORTISTA PROFESIONAL.

### I. CONSIDERACIONES PREVIAS.

Desde los inicios del Siglo XX, el mundo del deporte<sup>2</sup> ha sufrido un crecimiento exponencial a lo largo de años. La expansión de esta práctica habitual<sup>3</sup> por parte del ser humano viene de la mano de la revolución sufrida por los medios de comunicación, así como el incremento del tiempo de ocio por parte de los ciudadanos. La concurrencia de estos tres factores ha dado lugar a un aumento gradual de la profesionalización del deporte. Esta profesionalización se plasma en deportes como fútbol, tenis o baloncesto, cuya práctica supone, tanto a niveles internos de cada Estado como a nivel internacional, la generación y movimiento de ingentes cantidades de dinero, influyendo así de manera muy positiva en la globalización mundial tanto en el plano económico como en el plano social.

Sin embargo, dicha profesionalización tiene una vertiente negativa, la cual se ha materializado a través de dos aspectos muy relevantes: por un lado, la pérdida de los valores esenciales y tradicionales que generaron la práctica del deporte como son el orgullo y la felicidad<sup>4</sup>, siendo cada vez más apartados por la avaricia de la fama y el dinero; y por otro lado, el excesivo aumento de la competitividad (impulsado por la inclusión del apartado económico) ha generado el uso de argucias o trampas como la práctica del dopaje por parte de los deportistas.

Para una visión más explícita de la dimensión alcanzada, algunos datos del 2014 nos revelan que el deporte como espectáculo movió una cantidad cercana a los 70.000 millones de euros, tan solo teniendo en cuenta la venta de entradas, los derechos

---

<sup>2</sup> El Diccionario de la Lengua Española lo define como “actividad física, ejercida como juego o competición, cuya práctica supone entrenamiento y sujeción a normas”. 23º Ed., octubre de 2014.

<sup>3</sup> Para una mejor comprensión véase la siguiente encuesta: CONSEJO SUPERIOR DE DEPORTES, *Encuesta de hábitos deportivos 2005: El deporte como consumo y espectáculo de masas*, de fecha 23 de enero de 2006, a la cual se puede acceder a través de la siguiente página web:

<http://www.csd.gob.es/csd/sociedad/encuesta-de-habitos-deportivos/encuesta-de-habitos-deportivos-2005/9-el-deporte-como-consumo-y-espectaculo-de-masas>. En ella se analizan varios indicadores de la importancia del deporte en la sociedad actual española, así como la influencia en las generaciones venideras (grado de práctica deportiva habitual, frecuencia de asistencia a espectáculos deportivos...)

<sup>4</sup> «El día en que un deportista deje de pensar en primer lugar a la felicidad que su esfuerzo le procura y a la embriaguez del equilibrio entre potencia y físico que de ello nace, el día en que deje que las consideraciones sobre la vanidad o sobre el interés prevalezcan, ese día nuestros ideales morirán.» Pierre de Frédy, más conocido como el barón Pierre de Coubertin, (n. París, Francia el 01 de enero de 1863 - m. Ginebra, Suiza el 02 de septiembre de 1937), fue un pedagogo e historiador francés, y fundador de los Juegos Olímpicos modernos.

televisivos y los patrocinios. Si además de esto incluimos aquellos movimientos económicos relacionados con la práctica de cualquier deporte, como puede ser material deportivo y los gastos en salud y forma física, el deporte genera a nivel global una cantidad de 700.000 millones de euros, un 1% del PIB mundial<sup>5</sup>.

## **II. CONCEPTO DE DEPORTISTA PROFESIONAL.**

En primer lugar, y como base para la explicación de la naturaleza del concepto, partiremos de la definición que el legislador nos señala en el art. 1.2 del RD 1006/1985 de lo que debemos de entender por deportista profesional<sup>6</sup>: “Son deportistas profesionales, quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución. Quedan excluidos del ámbito de esta norma aquellas personas que se dediquen a la práctica del deporte dentro del ámbito de un club percibiendo de éste solamente la compensación de los gastos derivados de su práctica deportiva.”. Por tanto, aquel aspecto que convierte a un deportista en profesional no es la categoría en la que milita el equipo al cual pertenezca, “sino que calificaremos los servicios como profesionales en función del cumplimiento de los requisitos establecidos por el art. 1.2 del RD 1006/85, esto es, la prestación de dichos servicios dentro del ámbito de dirección y organización de un club, y la percepción de una retribución que vaya más allá de una mera compensación de los gastos derivados de la práctica del deporte.”<sup>7</sup> El problema que deriva de esta afirmación es el amplio abanico de sujetos y supuestos que podríamos incluir dentro de ésta, ya que podría englobar tanto a deportistas que perciban grandes ingresos como aquellos que obtengan una renta mucho más modesta. De todo podemos deducir entonces, como la tan conocida expresión del Profesor M. Alonso Olea, que el deportista profesional no juega sino que trabaja<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup>Para mayor información se recomienda consultar el siguiente artículo: COMMUNICATIONS, MEDIA & TECHNOLOGY: *Winnig in the business of sports*, de fecha 4 de noviembre del 2014, al cual se puede a través de la siguiente página web: <https://www.atkearney.com/communications-media-technology/winning-in-the-business-of-sports>

<sup>6</sup> Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

<sup>7</sup> Sentencia TSJ Cataluña, Sala de lo Social. Resolución 6012/2005, de 11 de julio de 2005. (AS Aranzadi 2006-2479)

<sup>8</sup> Podemos encontrar la expresión de forma literal en la obra ALONSO OLEA, M., *Derecho del Trabajo*, 27ª ed., Madrid, 2010, pp. 165 y ss. En ella afirmó: “El deportista profesional no juega, a diferencia del aficionado, sino que trabaja, no practica el deporte por afición, sino que ofrece y presta sus servicios a un empresario mediante un salario.”

### **III. LA REGULACIÓN LABORAL DEL DEPORTISTA PROFESIONAL.**

Al igual que para tener una referencia clara del concepto de deportista profesional acuñado por el legislador y la doctrina a lo largo de estos años, nos debemos de centrar en el estudio del RD 1006/85 para analizar el tipo de relación laboral dentro del cual podremos incluir el contrato de trabajo de un deportista profesional. Pero antes, realizaremos un repaso cronológico de las diferentes calificaciones que ha tenido la relación laboral de un deportista profesional.

En primer lugar, la Ley 16/1976, de 8 de abril, de Relaciones Laborales, señaló a los deportistas profesionales como trabajadores por cuenta ajena aun siendo una relación especial. Poco después, la Ley 8/1980, de 10 de marzo, del Estatuto de los Trabajadores<sup>9</sup> confirmó en su art. 2.1.d esta calificación como trabajador por cuenta ajena. Por último, la Ley 32/1984, de modificación de ciertos artículos del ET, exigía la regulación de ciertas relaciones laborales de carácter especial, razón que llevó a la promulgación del anteriormente mencionado RD 1006/1985.

#### **A. PERSONAS Y ACTIVIDADES EXCLUIDAS.**

Puesto que dedicamos el apartado número 1 de este capítulo a delimitar el concepto de deportista profesional, en esta sección analizaremos la vertiente negativa del concepto. De la definición que el legislador da en el art 1.2 del RD 1006/1985, se deduce que quedan fuera de la misma las personas que se dediquen a la práctica del deporte dentro del ámbito de un club recibiendo de él únicamente aquellas compensaciones que se derivan de la propia práctica deportiva, así como las actuaciones aisladas de los deportistas profesionales para un empresario u organizador de espectáculos públicos.

A su vez, también quedarán fuera del ámbito de éstas relaciones de carácter especial aquellas entre deportistas profesionales y federaciones nacionales cuando se integren en equipos, representaciones o selecciones organizadas por ellas.

#### **B. DERECHOS Y OBLIGACIONES.**

---

<sup>9</sup> En la actualidad, el texto legal vigente es el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, dentro del cual también quedaban incluidas estos tipos de relaciones laborales de carácter especial.

En primer lugar, en cuanto a los derechos de los deportistas profesionales, debemos destacar los derechos laborales básicos, regulados en el art. 4 del ET<sup>10</sup>, y que podrá exigir cualquier trabajador que sea parte en un contrato de trabajo.

A su vez, de los derechos específicos de un deportista profesional cabe destacar fundamentalmente dos:

1. Derecho a manifestar libremente sus opiniones sobre los temas relacionados con su profesión, respetando la ley y el contrato, y sin perjuicio de las limitaciones que puedan establecerse dentro de un convenio colectivo, siempre que estén debidamente justificadas por razones deportivas.
2. Derecho a la ocupación efectiva, no pudiendo, en caso de sanción o lesión, ser excluidos de los entrenamientos y demás actividades necesarias para el ejercicio de la actividad deportiva.

Por otro lado, con respecto a los deberes, debemos volver a tener en cuenta antes de nada los deberes laborales básicos<sup>11</sup>, regulados en el art. 5 del ET.

---

<sup>10</sup> El art. 4 señala: “1. Los trabajadores tienen como derechos básicos, con el contenido y alcance que para cada uno de los mismos disponga su específica normativa, los de:

- a) Trabajo y libre elección de profesión u oficio.
  - b) Libre sindicación.
  - c) Negociación colectiva.
  - d) Adopción de medidas de conflicto colectivo.
  - e) Huelga.
  - f) Reunión.
  - g) Información, consulta y participación en la empresa.
2. En la relación de trabajo, los trabajadores tienen derecho:
- a) A la ocupación efectiva.
  - b) A la promoción y formación profesional en el trabajo, incluida la dirigida a su adaptación a las modificaciones operadas en el puesto de trabajo, así como al desarrollo de planes y acciones formativas tendentes a favorecer su mayor empleabilidad.
  - c) A no ser discriminados directa o indirectamente para el empleo, o una vez empleados, por razones de sexo, estado civil, edad dentro de los límites marcados por esta ley, origen racial o étnico, condición social, religión o convicciones, ideas políticas, orientación sexual, afiliación o no a un sindicato, así como por razón de lengua, dentro del Estado español.  
Tampoco podrán ser discriminados por razón de discapacidad, siempre que se hallasen en condiciones de aptitud para desempeñar el trabajo o empleo de que se trate.
  - d) A su integridad física y a una adecuada política de seguridad e higiene.
  - e) Al respeto de su intimidad y a la consideración debida a su dignidad, comprendida la protección frente al acoso por razón de origen racial o étnico, religión o convicciones, discapacidad, edad u orientación sexual, y frente al acoso sexual y al acoso por razón de sexo.
  - f) A la percepción puntual de la remuneración pactada o legalmente establecida.
  - g) Al ejercicio individual de las acciones derivadas de su contrato de trabajo.
  - h) A cuantos otros se deriven específicamente del contrato de trabajo.”

<sup>11</sup> El art. 5 afirma: “Los trabajadores tienen como deberes básicos:

- a) Cumplir con las obligaciones concretas de su puesto de trabajo, de conformidad a las reglas de la buena fe y diligencia.
- b) Observar las medidas de seguridad e higiene que se adopten.



De los deberes de un deportista profesional cabe destacar la obligación de realizar la actividad deportiva para la que se le contrató en las fechas señaladas, aplicando la diligencia específica que corresponda a sus condiciones físicas y técnicas personales, y de acuerdo con las reglas del juego aplicables y las instrucciones de los representantes del club o entidad deportiva.

### C. TIPOS DE EXTINCIÓN DEL CONTRATO.

En lo referente a la extinción de una relación laboral de un deportista profesional, sus tipos y los efectos de cada uno de ellos, atenderemos a lo dispuesto en los arts. 13 a 16 (ambos inclusive) del RD 1006/1985<sup>12</sup>.

## IV. EL PROBLEMA DE LA NACIONALIDAD. LAS CARTAS DE NATURALEZA.

Una vez desarrollados el concepto y la relación laboral de un deportista profesional, debemos pasar por último a observar la cuestión que suscita la contratación por parte de las entidades profesionales de deportistas extranjeros, así como la creciente concesión de la nacionalidad de aquellos países con mayor potencial a nivel deportivo a deportistas en

---

c) Cumplir las órdenes e instrucciones del empresario en el ejercicio regular de sus facultades directivas.

d) No concurrir con la actividad de la empresa, en los términos fijados en esta Ley.

e) Contribuir a la mejora de la productividad.

f) Cuantos se deriven, en su caso, de los respectivos contratos de trabajo.”

<sup>12</sup>El art. 13 contiene la enumeración de los supuestos de extinción del contrato: “La relación laboral se extinguirá por las siguientes causas:

a) Por mutuo acuerdo de las partes. Si la extinción por mutuo acuerdo tuviese por objeto la cesión definitiva del deportista a otro club o entidad deportiva, se estará a lo que las partes pacten sobre condiciones económicas de conclusión del contrato; en ausencia de pacto la indemnización para el deportista no podrá ser inferior al 15 por 100 bruto de la cantidad estipulada.

b) Por expiración del tiempo convenido.

c) Por el total cumplimiento del contrato.

d) Por muerte o lesión que produzca en el deportista incapacidad permanente total o absoluta o gran invalidez. El deportista o sus beneficiarios tendrán, en estos casos, derecho a percibir una indemnización, cuando menos, de seis mensualidades si la muerte o lesión tuvieran su causa en el ejercicio del deporte. Todo ello sin perjuicio de las prestaciones de Seguridad Social a que tuvieran derecho.

e) Por disolución o liquidación del club o de la entidad deportiva correspondiente, por acuerdo de la Asamblea General de Socios. En estos casos se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores.

f) Por crisis económica del club o entidad deportiva que justifique una reestructuración de la plantilla de deportistas, de acuerdo con el procedimiento mencionado en el apartado precedente. Asimismo, por crisis de otro tipo que impida el normal desarrollo de la actividad del club o entidad deportiva mediante el mismo procedimiento administrativo.

g) Por las causas válidamente consignadas en el contrato, salvo que las mismas constituyan manifiesto abuso de derecho por parte del club o entidad deportiva.

h) Por despido del deportista.

i) Por voluntad del deportista profesional.”

cuyas naciones de origen cuentan con unos recursos escasos, siendo por tanto menor la probabilidad de alcanzar el éxito.

La confrontación surge a raíz del choque entre dos corrientes de opinión. Por un lado, una de las corrientes viene asociada al principio de libre circulación de trabajadores, reflejado con carácter legal en el art. 45 del Tratado de Funcionamiento de la UE<sup>13</sup>, según el cual no debe haber ningún tipo de discriminación por razón de nacionalidad y, por tanto, los deportistas extranjeros tendrán derecho a la práctica del deporte en las mismas condiciones que los deportistas nacionales.

Por otro lado, nos encontramos con la otra corriente de opinión, una corriente basada más en un aspecto moral y patriótico de la práctica del deporte que en cualquier norma legal. Esta concepción de la práctica del deporte utiliza la nacionalidad como un criterio restrictivo para limitar la participación y contratación de jugadores extranjeros. Para reforzar esta postura, esta corriente de pensamiento se ampara en la imposibilidad de equiparar el deporte como actividad profesional a cualquier otra, debido a que presenta especificidades que hacen necesaria la adaptación de ciertas normas, el principio de libre circulación de trabajadores entre otras, al ámbito deportivo. Para ello, sus argumentos estrella son fundamentalmente tres: El arraigo o vinculación hacia la nación que caracteriza la práctica del deporte; Por parte de los aficionados, el seguimiento de clubs, selecciones y demás entidades está estrechamente vinculado a la cercanía por nacionalidad; Y la necesidad de proteger la cantera nacional, a efectos de proteger la calidad de las selecciones nacionales que participarán en las competiciones internacionales.

Así pues, debido al choque de estas concepciones opuestas del criterio de la nacionalidad en la práctica deportiva, han obligado al legislador a regular la participación

---

<sup>13</sup> Dicho art. afirma: “1. *Quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión.*  
2. *La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.*  
3. *Sin perjuicio de las limitaciones justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas, la libre circulación de los trabajadores implicará el derecho:*  
*de responder a ofertas efectivas de trabajo;*  
*de desplazarse libremente para este fin en el territorio de los Estados miembros;*  
*de residir en uno de los Estados miembros con objeto de ejercer en él un empleo, de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables al empleo de los trabajadores nacionales;*  
*de permanecer en el territorio de un Estado miembro después de haber ejercido en él un empleo, en las condiciones previstas en los reglamentos establecidos por la Comisión.”*

de jugadores extranjeros de forma que se puedan favorecer en la medida de lo posible los intereses de ambas partes.

Como ejemplo más cercano y claro, nos encontramos la regulación de la participación de los jugadores extranjeros en la Liga de Fútbol Profesional Española. Los clubes pueden inscribir para la competición a 25 jugadores cada temporada, de los que solo tres pueden tener nacionalidad ajena a los países de la Unión Europea, comúnmente denominados extracomunitarios. La legislación europea no hace distinción entre jugadores de nacionalidad española y los nacionales de cualquier otro país de la Unión.

Inicialmente, no estaba autorizada la participación de extranjeros en la Liga; sólo podían competir los llamados oriundos, extranjeros que se nacionalizaban o que acreditaban tener antecedentes familiares españoles. La normativa de los oriundos, sin embargo, fue objeto de muchas polémicas y origen de corruptelas. Por ello, se abolió finalmente en 1974 y se autorizó la participación de dos extranjeros por club.

En los años 1990 se autorizó la participación de un tercer extranjero por equipo y, posteriormente, de un cuarto con la condición de que sólo tres coincidiesen a la vez sobre el terreno de juego. Con la sentencia Bosman<sup>14</sup> de 1995, que abrió las puertas de la Liga a todos los europeos, se redujeron a tres las plazas de extracomunitarios por club. De todas maneras, esto causó que los clubes españoles recibieran a gran cantidad de extranjeros, en especial a latinoamericanos, que a menudo tramitan un pasaporte comunitario dada su ascendencia europea.

Hoy en día, el Athletic Club es el único equipo que no ficha jugadores ajenos a su cantera o Euskadi (a pesar de ser el primer equipo de fútbol con extranjeros en sus inicios), dentro de su política de jugar únicamente con jugadores nacidos o formados futbolísticamente en el País Vasco, y las denominadas provincias vascas. El club ha mantenido esta costumbre desde principios del siglo XX.

Por su parte, la carta de naturaleza es el mecanismo más rápido para conseguir la nacionalidad española y es una facultad discrecional del Consejo de Ministros, regulada

---

<sup>14</sup> Sentencia del TJUE dictada el 15 de Diciembre de 1995 (Asunto C-415/93) a raíz del asunto Bosman, en el cual un jugador de fútbol profesional belga, Jean-Marc Bosman, demandó a su club, el Real Fútbol Club de Lieja, la libertad de firmar un contrato con otro club francés al haber finalizado su contrato con el anterior. En esta sentencia el tribunal declaraba ilegales las indemnizaciones por un traspaso y los cupos de jugadores extranjeros nacionales de estados miembros de la UE. El contenido de la sentencia tuvo un impacto enorme a nivel mundial, generando una desigualdad entre las diferentes ligas y convirtiendo en menos competitivas las ligas locales, debido a la posibilidad de los clubes más fuertes de cada una de contratar a jugadores extranjeros con mayor facilidad.

en el art. 21.1 del Código Civil<sup>15</sup>. La concesión no está sujeta a ningún procedimiento administrativo sino que depende de la estimación que haga el Gobierno del interés nacional que supone esa persona para el país. Algunos deportistas pueden convertirse así en españoles en menos de dos años, pero otros deben seguir el sistema tradicional y esperar bastante más tiempo, incluso hasta ocho años.

Esta vía la utiliza el Gobierno para poder dotar de más categoría a las selecciones de ciertos deportes que no pasan por su mejor momento, como puede ser el caso del atletismo, que no logra una medalla olímpica desde 2004, de cara a su participación en competiciones internacionales tan importantes como pueden ser unos Juegos. Ocurre que mientras hay deportes como el baloncesto donde la selección solo puede convocar a un nacionalizado, en el atletismo no existe limitación alguna, pudiendo llegar a copar deportistas de origen extranjero las plazas reservadas en una prueba.

Ante esta situación, las instituciones deportivas nacionales han mostrado su preocupación sobre la cuestión de si este mecanismo supone una solución o un problema para conseguir mantener o si es posible elevar el nivel deportivo de los combinados y deportistas que representan a nuestro país, puesto que según su parecer este mecanismo puede causar entre los atletas la pérdida de motivación, afirmando a su vez las federaciones deportivas que éstas niegan su fomento y tan solo llegan a buen puerto un mínimo porcentaje de las peticiones que se realizan al Gobierno.

Por tanto, y para que no se abuse de la selección de estos deportistas en los combinados nacionales, en algunas disciplinas deportivas se ha limitado el número de deportistas nacionalizados, teniendo como ejemplo la selección nacional de baloncesto, en la cual sobre haber un deportista nacionalizado por convocatoria. De esta manera se intentará paliar esa pérdida de motivación que anteriormente mencionábamos de los deportistas nativos.

## **CAPÍTULO II: TRIBUTACIÓN DEL DEPORTISTA PROFESIONAL.**

---

<sup>15</sup> El art. 21.1 del CC afirma: “*La nacionalidad española se adquiere por carta de naturaleza, otorgada discrecionalmente mediante Real Decreto, cuando en el interesado concurren circunstancias excepcionales.*”

## I. CONSIDERACIONES INICIALES

Una vez analizado el contexto en el que nos encontramos y la figura del deportista profesional como sujeto de una relación laboral, a lo largo de este capítulo analizaremos la actuación del Administración Tributaria<sup>16</sup> generada necesariamente a raíz de todas y cada una de las consecuencias que puedan derivar de la práctica por parte del deportista de su trabajo u otras consecuencias de distinta naturaleza (derechos de imagen, indemnización por despido...). Este bloque, y más concretamente, los apartados referentes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, constituirán el núcleo del trabajo de investigación, debido a su relevancia dentro de la tributación de un deportista profesional.

Por tanto, como consecuencia de la magnitud alcanzada por el deporte, la práctica por parte de sus protagonistas afecta a una serie de tributos<sup>17</sup>, debiendo hacer una distinción entre dos grandes bloques en los que podemos incluir todas ellas:

- **Fiscalidad estatal:** Dentro de este bloque se encuentran aquellos impuestos<sup>18</sup> cuya gestión fue encargada por el legislador a la Administración Fiscal del Estado<sup>19</sup>, debido a su relevada importancia en el sistema recaudatorio. De entre todos aquellos que puedan incidir a la hora de la tributación por parte del deportista profesional, podemos encontrar como figuras más importantes:
  - El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
  - El Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.
  - El Impuesto sobre el Valor Añadido.
- **Fiscalidad municipal:** Este grupo estará integrado por aquellas figuras impositivas cuya regulación y recaudación sea competencia de las Haciendas Locales (en adelante, HLL). En este caso, tendremos como tributo fundamental el Impuesto sobre las actividades económicas.

---

<sup>16</sup> Para una mejor comprensión de la actuación del Poder Tributario, CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario. Parte General. Parte Especial.*, 18ª ed. Pamplona, Aranzadi, 2014, pp. 103-108.

<sup>17</sup> Para una mayor comprensión del concepto y de las clases de tributos de las que se compone el sistema tributario español, es recomendable consultar las siguientes obras: MENÉNDEZ MORENO, A. (Dir.): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 14ª ed., Valladolid, Lex Nova, 2013, pp. 105-154; CHAMORRO Y ZARZA, J.A.: *Derecho Tributario. Parte General*, 1ª ed., Salamanca, Ratio Legis, 2014, pp. 97-105.

<sup>18</sup> Definido en el art. 2.2.c) de la Vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) como “tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.”

<sup>19</sup> CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario. Parte General. Parte Especial.*, 18ª ed. Pamplona, Aranzadi, 2014.

## **II. FISCALIDAD ESTATAL.**

### **A. IMPOSICIÓN DIRECTA.**

Se verán afectados por este tipo de imposición la renta, la riqueza, la propiedad...entre otros, es decir, algunos de los índices que nos pueden reflejar la capacidad económica del deportista. Así mismo, como vimos en la enumeración del apartado anterior, de los impuestos directos estatales que se verán afectados por la actividad del deportista profesional, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) e Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (en adelante, IRNR), la diferencia fundamental entre ellos se constituirá en el lugar donde cada uno de los contribuyentes tenga su residencia habitual<sup>20</sup> en nuestro país a la hora de tributar por una renta obtenida en España.

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

##### **1. Características generales.**

El IRPF se ha erigido a lo largo de toda la historia de nuestro sistema tributario como el impuesto que más ingresos ha recaudado para las arcas del fisco. Tal y como nos indica su nombre, grava la renta obtenida por el sujeto pasivo. Su régimen jurídico básico se encuentra en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre<sup>21</sup> (en adelante, LIRPF), así como el Reglamento de desarrollo<sup>22</sup> (en adelante, RIRPF).

En lo referente a sus características generales, se trata de un impuesto directo<sup>23</sup>, como ya adelantamos antes, porque grava la renta en el momento en que ésta entra en la esfera

---

<sup>20</sup> Para conocer mejor las circunstancias que deben concurrir a la hora de constituir la residencia habitual del contribuyente en territorio nacional o en territorio extranjero, debemos consultar los artículos 9 y 10 de la LIRPF, respectivamente. Así pues, según los arts. citados anteriormente, la residencia en el territorio español se fundamenta en elementos de hecho puro: la permanencia durante más de 183 días durante un año natural en territorio español, o la existencia en España de la base de las actividades o de los intereses económicos.

<sup>21</sup> Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

<sup>22</sup> Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

<sup>23</sup>CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario...ob. Cit.*, pp. 406.

patrimonial del contribuyente, y personal<sup>24</sup>, porque grava todas las rentas percibidas por las personas físicas. También podemos catalogarlo como un impuesto progresivo<sup>25</sup>, puesto que la renta general se grava con una tarifa en la que los tipos de gravamen aumentan a medida que la base liquidable es más elevada. A su vez, también se trata de un impuesto subjetivo<sup>26</sup>, puesto que tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente. Por último, se trata de un impuesto cuya recaudación se encuentra cedida parcialmente a las CCAA<sup>27</sup>.

En cuanto al elemento temporal del impuesto o periodo impositivo es el año natural, devengándose el día 31 de diciembre. Sin embargo, debemos destacar que existe una excepción a esta regla general, siendo ésta los casos en que el sujeto pasivo fallezca en día distinto al 31 diciembre. De darse este supuesto, el período de imposición variará, abarcando desde el 1 de enero hasta el día del fallecimiento, devengándose dicho último día. Por lo tanto, nos encontramos ante el impuesto periódico<sup>28</sup> por antonomasia, ya que el presupuesto de hecho se reproduce de forma indefinida en el tiempo.

---

<sup>24</sup> Tal y como señala SAINZ DE BUJANDA en su obra: SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, 1ª ed. Madrid, 1962, pág. 292, los impuestos personales son aquellos cuyo hecho imponible no puede ser pensado sino en relación a determinadas personas, en caso contrario serían reales.

<sup>25</sup> La LGT explica en su art. 55.1 el concepto de progresividad, señalando como tal la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra. Por tanto, la progresividad está estrechamente relacionada con el tipo de gravamen aplicable. De la relación entre estos dos conceptos debemos consultar la obra: PEREZ ROYO, f.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 14ª ed., Madrid, Civitas, 2004, pp. 191-194, indicando al respecto que dentro de los tipos de gravamen, los más significativos son los tipos porcentuales o alícuotas, que pueden ser de naturaleza proporcional o progresiva. En los de tipo proporcional, el tipo porcentual a aplicar a la base consiste en un tipo fijo. En los de tipo progresivo, la tarifa de tipo varía según lo vaya haciendo la base.

<sup>26</sup> En lo referente a la distinción entre impuestos subjetivos y objetivos, PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*...ob. cit., p. 121, señala que son aquellos en los que, en la regulación del impuesto se tiene en cuenta las circunstancias personales de cada sujeto pasivo, adaptando la carga a dichas circunstancias, mientras que los impuestos objetivos no tienen en cuenta las circunstancias personales, atendiendo aisladamente a la cosa o a su producto, de modo que la persona solo se considera como titular del objeto imponible.

<sup>27</sup> Así lo señala el art. 3 de la LIRPF en su apartado 1, “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto cedido parcialmente, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y en las normas reguladoras de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.” El art. 10 de la Ley Orgánica 8/1980, en su apartado a, señala que el IRPF será cedido parcialmente hasta el límite máximo del 50 por ciento.

<sup>28</sup> Para obtener una distinción clara entre impuestos periódicos e instantáneos, debemos atender a lo que indican, entre otros, MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J., CASADO OLLERO, G.: *Curso de derecho financiero y tributario*, 25º ed., Tecnos, Madrid, p. 76, 2013. Según esta obra, los impuestos periódicos “son aquellos cuyo presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo, de tal forma que el legislador se ve obligado a fraccionarlo, de tal suerte que a cada fracción resultante asocia una deuda tributaria”, mientras que los impuestos instantáneos los define como “aquellos cuyo presupuesto de hecho se agota por su propia naturaleza, en un determinado periodo de tiempo, bastando con que no se prolongue indefinidamente”.

En relación al elemento territorial<sup>29</sup> de la aplicación del impuesto, desarrollado en el art. 4 de la LIRPF, se aplicará en todo el territorio nacional. Esto conlleva la sujeción al impuesto de aquellos contribuyentes extranjeros que sean residentes en España, teniendo en cuenta siempre los Convenios y Tratados Internacionales<sup>30</sup>.

Una vez analizados los elementos y las características generales del IRPF, debemos centrarnos en el aspecto material del hecho imponible<sup>31</sup>, es decir, aquello que este impuesto grava. Constituye éste, según el art. 6 LIRPF<sup>32</sup>, la obtención de renta por el contribuyente. La finalidad de dicho artículo es, por tanto, la especificación de aquellas rentas abarcadas por el impuesto a la hora de gravar, las excepciones de rentas que por el contrario no serán consideradas renta y las presunciones de retribución de ciertas actividades que las convertirán en renta. Así pues, a cada uno de los tipos de renta que el IRPF grava, el legislador les ha dado el nombre de “rendimientos”<sup>33</sup>. A partir de aquí analizaremos cada una de las retribuciones que el deportista profesional recibirá derivadas

---

<sup>29</sup> El art. 4 de la LIRPF afirma: “**1.** El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará en todo el territorio español. **2.** Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra. **3.** En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades previstas en su normativa específica y en esta Ley.”

<sup>30</sup> Se conocen como Tratados de “doble imposición”. Su finalidad fundamental es evitar dicha figura, la cual aparece, tal y como se explica de manera muy acertada en el artículo: GUTIERREZ GUTIÉRREZ, A.: La soberanía fiscal, la potestad tributaria y los convenios para evitar la doble imposición, *Cont4bl3*, 2014, Núm. 50, pp. 20-21. La doble imposición aparece, según este autor, en los casos en que una misma renta o bien queda gravado en relación al mismo sujeto pasivo, creándose un obstáculo para las transacciones internacionales, cada vez más frecuentes en la actualidad. Para ello, los países intentan evitar esta figura de doble imposición con la firma de los convenios, en los cuales queda determinada la responsabilidad de gravar la renta o bien en conflicto cuando son varios los países que tengan el derecho a su exacción. Estos convenios de podrán ser bilaterales (firma entre dos países) o multilaterales (firma entre varios países).

<sup>31</sup> Encontramos la definición de hecho imponible en el art. 20.1 de la LGT: “**1.** El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.”

**2.** La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.”

<sup>32</sup> “**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.

**4.** No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**5.** Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital.”

<sup>33</sup> CALVO ORTEGA, R., “Derecho Tributario...ob. Cit., pp. 415-426.



de la práctica del deporte y su naturaleza, encajándolo en cada caso en su tipo de rendimiento correspondiente.

### **1. Rendimientos del trabajo del deportista profesional:**

Desarrollado en el art. 17 LIRPF, incluye dentro de estos todas las contraprestaciones o utilidades, con independencia de su naturaleza o denominación, sean dinerarias o en especie, deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria, siempre que no tengan carácter de rendimientos de actividades económicas.

Estos rendimientos son por lo común íntegros, si bien existen algunos gastos deducibles, como son los gastos de viaje y las dietas, y en el caso de los rendimientos derivados de obras literarias, artísticas o científicas serán deducibles los gastos necesarios para su obtención.

A su vez, las rentas del trabajo se computan de forma total, ya que en la mayoría de los supuestos se perciben de forma regular y siempre en un período inferior al año.

Así pues, todas las retribuciones que un deportista recibe de una entidad deportiva a la que presta sus servicios, como consecuencia del contrato de trabajo que le une con ella, serán rendimientos del trabajo<sup>34</sup>. A modo de ejemplo, utilizaremos las percepciones a las que tiene derecho un futbolista profesional, recogidas todas en el CCFP<sup>35</sup>:

- Retribuciones derivadas de la cesión temporal o definitiva a otro club o entidad deportiva, recogidas en los arts. 16 y 17.3 del Convenio<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup> Vid. DELGADO GARCÍA, A.M., OLIVER CUELLO, R., QUINTANA FERRER, E. Y URQUIZU CAVALLÉ, A., *Fiscalidad del deporte*, Bosch, 2008, págs. 192 y ss.

<sup>35</sup> El art. 8.2 del RD 1006/1985 estipula que tendrán consideración legal de salario todas aquellas percepciones que el deportista reciba de del club o entidad deportiva, ya sean en metálico o en especie, como retribución por las prestaciones de sus servicios profesionales. Entre tanto, el CCFP, publicado en el BOE el 4 de noviembre de 2008 por orden de la Resolución de la Dirección General del Trabajo de 21 de octubre de 2008, concede a los futbolistas el derecho a las retribuciones económicas que se detallan en el texto.

<sup>36</sup> El art. 16 del CCFP afirma: “*En el supuesto de que la cesión se realizara mediante contraprestación económica, pactada entre cedente y cesionario, el Futbolista Profesional tendrá derecho a percibir, como mínimo, el quince por cien (15%) del precio pactado, que deberá ser satisfecho por el Club/SAD cesionario, en el momento de la aceptación por el Futbolista de la cesión. En el supuesto de que no se pactara cantidad alguna, el Futbolista tendrá derecho a percibir como mínimo el importe que resulte de dividir por doce la totalidad de las retribuciones percibidas del Club/SAD en la temporada inmediata anterior, multiplicado por el uno y medio por cien.*” Por otro lado, en lo que se refiere a la cesión definitiva el art. 17.3 señala: “*el Futbolista tendrá derecho a percibir, como mínimo, el 15 por 100 del precio de dicha cesión, que deberá ser pagada por el Club/SAD adquirente de los derechos, en todo caso.*”

- Prima de contratación o fichaje<sup>37</sup>, regulada en el art. 22.1 del Convenio.
- Primas por partido<sup>38</sup>.
- Sueldo mensual.
- Plus de antigüedad que cada futbolista recibirá por cada dos años de permanencia en el Club o entidad deportiva<sup>39</sup>, recogido en el art. 26 del Convenio.
- Premio por antigüedad otorgado a cada jugador al finalizar la relación contractual cuando el futbolista haya estado ligado al club durante seis temporadas o más<sup>40</sup>.
- Aquellas percepciones recibidas del club o entidad deportiva durante la incapacidad temporal<sup>41</sup>, reflejadas en el art. 33 del Convenio.
- Indemnización recibida por el club en caso de muerte o lesión invalidante<sup>42</sup>.
- Aquella retribución que el jugador recibirá del club derivada de la explotación económica de su imagen, siempre que ésta sea calificada como salario<sup>43</sup>.
- Cualquier otra retribución que haya sido pactada en la relación contractual.

A parte de las enumeradas anteriormente merece una mención especial, como rendimiento del trabajo que es también, las cantidades que el deportista tiene derecho a percibir derivadas de la extinción del contrato de trabajo<sup>44</sup>. Sin embargo, según señala el

---

<sup>37</sup> El art. 22.1 establece dicha prima como “*la cantidad estipulada de común acuerdo entre el Club/SAD y el Futbolista Profesional, por el hecho de suscribir el contrato de trabajo*”.

<sup>38</sup> La cuantía de éstas y su forma de cobro serán pactadas por el Club o SAD con su plantilla de forma colectiva o con cada futbolista profesional, según señala el art. 23 del Convenio.

<sup>39</sup> El art. mencionando afirma: “*Es la cantidad que percibe el Jugador por cada dos años de permanencia en el mismo Club/SAD. Su importe será equivalente, con dos años de permanencia, al cinco por cien (5%) del sueldo mensual que perciba de su equipo, con los límites señalados en el artículo 25 del Estatuto de los Trabajadores*”.

<sup>40</sup> Vid. art. 32 del CCFP.

<sup>41</sup> El art. 33 establece: “*el Futbolista Profesional que, durante la vigencia del contrato incurriera en baja por Incapacidad Temporal, por cualquier causa, tendrá derecho a que el Club/SAD le complete la prestación de la Seguridad Social o Mutua Patronal hasta el cien por cien (100%) de sus retribuciones, manteniendo esta situación hasta su alta o finalización del período contractual*”.

<sup>42</sup> El art. 34 del Convenio viene a disponer que, con independencia de las indemnizaciones que puedan corresponder al jugador o sus herederos, como consecuencia de un accidente con resultado de muerte o invalidez permanente absoluta que le impida desarrollar cualquier actividad laboral y, siempre que dicho suceso sea consecuencia directa de la práctica del fútbol bajo la disciplina del club, éste deberá indemnizarlo, o en su caso a los herederos, en las cuantías que detalla el precepto.

<sup>43</sup> El art. 28 del CCFP afirma: “*Para el caso de que el Futbolista explote en su propio nombre sus derechos de imagen, por no haber sido éstos cedidos temporal o indefinidamente a terceros, la cantidad que el Club/SAD satisfaga a aquél por la utilización de su imagen, nombre o figura con fines económicos, tendrá la consideración de concepto salarial, de conformidad con lo establecido en el artículo 20. En tal supuesto, la cantidad acordada deberá constar por escrito, ya sea a nivel individual o de la plantilla del Club/SAD*”.

<sup>44</sup> Para una mejor comprensión vid., URQUIZU VALLE, A., en “La tributación de las rentas del trabajo de los deportistas profesionales” en *La prestación de servicios por deportistas profesionales*, Tirant to Blanch, 2006, pp. 242 y ss.

art. 7, apartado e), de la LIRPF establece que están exentas “*las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el ET, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en convenio, pacto o contrato.*”<sup>45</sup> Por su parte, el RD que regula la relación laboral de carácter especial de los deportistas profesionales afirma que en caso de extinción del contrato por despido improcedente sin readmisión, el deportista tendrá derecho a indemnización, que “*a falta de pacto con el club o entidad deportiva se fijará judicialmente, de al menos dos retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo, por año de servicio.*”<sup>46</sup> Para el cálculo de la indemnización deben tenerse en cuenta todas las percepciones salariales, prima de fichaje y mejora del contrato inclusiva (STSJ Navarra - 26/5/1997). Cuando ésta no haya sido pactada y por tanto deberá ser fijada por el juez, éste deberá atender a diversas circunstancias como la mejora de las retribuciones pactadas, la edad del jugador y la privación de las expectativas (STSJ Baleares – 7/6/1994). También tendrá derecho a esta indemnización en el caso en que el deportista sea quien renuncie unilateralmente dentro de los supuestos en que, según el ET, tiene derecho a indemnización (modificación sustancial de las condiciones de trabajo, falta de pago de salario e incumplimiento grave de las obligaciones del club o entidad deportiva).

En este caso, la jurisprudencia no ha colaborado a aclararnos si las indemnizaciones deben estar sometidas al IRPF de manera completa o exentas en alguna cuantía. Por un lado, la Audiencia Nacional afirmó que no hay regulación laboral que establezca límite máximo ni mínimo a las indemnizaciones a los deportistas, puesto que la cuantía de ésta deberá ser pactada con el club o, en su defecto, deberá ser fijada por el juez con la cuantía mínima de 2 mensualidades por año<sup>47</sup>, uniéndose a la postura que la Dirección General de Tributos interpretó sobre este tema a través de diversas consultas<sup>48</sup>. Por consiguiente, la AN falló, siguiendo la interpretación de la norma realizada por la DGT, que las percepciones recibidas por cese o despido del deportista deberán tributar por completo en el IRPF. Sin embargo, el Tribunal Supremo se opuso a esta interpretación en diversas

---

<sup>45</sup> En cuanto a la aplicación de este precepto a los deportistas profesionales vid., MAGRANER MORENO, F., *La tributación de artistas y deportistas*, CISS, 1995, pág. 54.

<sup>46</sup> Art. 15.1 del RD 1006/1985.

<sup>47</sup> Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN – Sección 2ª de 26/4/2007 ( JUR 2007\142213).

<sup>48</sup> Vid. la contestación de la DGT nº 2015/00, de fecha 21/11/00.

sentencias<sup>49</sup> al afirmar que *“una interpretación literal del art.15.1 del RD 1006/1985 conduce a entender que la imposición del mínimo de dos mensualidades de retribución se efectúa de manera indiscriminada respecto a ambos casos de fijación de la indemnización, la contractual y la judicial, al no distinguir entre uno y otro, ya que solo establece que, a falta de pacto, el juez será quien fije la indemnización, no que sea este último caso cuando se aplique el mínimo de dos mensualidades, ya que gramaticalmente lo que se expresa entre comas, tiene un mero valor explicativo de lo que precede”*. Como consecuencia de esta diferente interpretación declaró que *“la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el art. 15.1 RD 1006/1985 debe considerarse en todo caso exenta de tributación en el IRPF, resultando así exonerada dicha cuantía de la obligación de retención a cuenta de ese impuesto”*. Por tanto, según el Alto Tribunal, la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el art. 15 RD 1006/85 (2 mensualidades por año de servicio) debe considerarse en todo caso exenta de tributación<sup>50</sup>.

Todas estas retribuciones dinerarias consideradas como rendimientos del trabajo estas sujetas a retención, entendiéndose ésta como la obligación del empleador (club/entidad deportiva) a restar de cada cantidad el porcentaje de retención que resulte de aplicación e ingresarlo en Hacienda a cuenta del IRPF del trabajador (deportista). A raíz de esta obligación han surgido problemas entre clubes y deportistas durante estos últimos años a la hora del pacto de las retribuciones<sup>51</sup>, puesto que a la hora de negociar las cantidades a percibir por el deportista difieren bastante según la cantidad sea pactada como retribuciones íntegras o “libres de impuestos”. De ser pactada se la segunda forma, las percepciones serán netas, de manera que será la entidad deportiva quién deberá elevarla a íntegra, en otras palabras, deberá ser quién calcule la retribución bruta a la que una vez sustraída la retención correspondiente equivalga al importe acordado. Dicha retención deberá por tanto ser ingresada por el club en Hacienda a cuenta del IRPF del deportista, debiendo a su vez éste de declarar posteriormente como rendimiento del trabajo la retribución de manera bruta, no aquella cantidad pactada “libre de impuestos”.

---

<sup>49</sup> SSTS 28/1/2011 (RJ Aranzadi 2011-919), 18/11/2009 (RJ Aranzadi 2010-261) y 19/7/2010 (RJ Aranzadi 2010-3769).

<sup>50</sup> Para una mejor comprensión vid. MAGRANER MORENO, F.J., “La exención en el IRPF de la indemnización por despido de los deportistas”, *Tribuna Fiscal*, CISS, 2011, nº 248, pp. 30-33.

<sup>51</sup> Debiendo tener siempre en cuenta lo dispuesto en el art. 17.5 LGT, el cual señala: *“Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.”*

Por otro lado, es habitual incluir dentro de los contratos de los deportistas profesionales algunas retribuciones en especie<sup>52</sup>. Entre éstas, las más utilizadas por los clubes o entidades deportivas son el derecho a utilización de una vivienda o vehículo, seguro médicos o accidentes sufragados por el club, viajes e ingresos de contribuciones a planes de pensiones a favor del deportista. Sobre todas ellas rigen dos reglas a tener en cuenta:

- Las normas de valoración<sup>53</sup> con las que el legislador regula las retribuciones en especie. De este modo, la utilización de vivienda se valora en el 5 o 10% del VC, dependiendo de si éste es posterior o anterior a 1994, sin que en ningún caso dicho valor puede sobrepasar el 10% del resto de retribuciones que el deportista perciba de su club. Por su parte, la entrega de vehículo será valorada en el coste de adquisición de éste para la entidad, tributos incluidos, entretanto que la simple utilización por parte del deportista, sin que se trasmita la propiedad, se valorará en el 20% del coste de la adquisición del vehículo para el club o, en caso de que no sea de su propiedad, del precio de compra nuevo, tributos incluidos. En cuanto al resto de retribuciones, éstas se valoran en el precio pagado por la entidad deportiva para su adquisición.
- La obligación del deportista de declarar como rendimiento del trabajo todas aquellas retribuciones en especie que perciba, no sólo teniendo en cuenta las normas de valoración anteriormente citadas, sino éste mismo incrementado en el importe de su correspondiente ingreso a cuenta, se haya efectuado o no<sup>54</sup>. Solo en los casos en que la retribución esté exenta o no sujeta a retención, como por ejemplo las contribuciones a planes de pensiones, o la cantidad del ingreso a

---

<sup>52</sup> Vid. DELGADO GARCIA, A.M., OLIVER CUELLO, R., QUINTANA FERRER, E. Y URQUIZU CAVALLÉ, A., *Fiscalidad del deporte*, ob. cit. pág. 193 y CAZORLA PRIETO, L.M. Y CORCUERA TORRES, A., *Los impuestos del deporte*, Aranzadi, 1999, pág. 229.

<sup>53</sup> Vid. MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Derecho Tributario*, 21ª Ed., Aranzadi, Pamplona, 2016, pág. 362.

<sup>54</sup> Entendemos el ingreso a cuenta como el mecanismo para sustituir la retención a la que el empleador, en este caso el club o entidad deportiva, cuando el rendimiento que satisface no es dinerario si no en especie. Consiste en la obligación de ingresar en Hacienda, a cuenta del IRPF del trabajador, una cantidad equivalente al tipo de retención que le resultara aplicable. Así pues, en lo que a la responsabilidad a efectos tributarios, debemos atender a lo que dispone el art. 43.2 LIRPF, que regula los supuestos de responsabilidad subsidiaria.

cuenta ya haya sido descontada por el club de las retribuciones dinerarias que vaya a percibir el deportista, no procederá el incremento del valor de la retribución en especie. En este caso, el deportista deberá descontar de la cuota líquida de su IRPF el importe del ingreso a cuenta.

Además de los tipos más habituales y generales que encajan dentro del concepto de rendimiento del trabajo, el legislador enumera algunas retribuciones que también se deben considerar como tales, bien porque concurren en ellas los requisitos necesarios para poder calificarlas así, como es el caso de las dietas, o incluso en casos en los que no concurren todos, teniendo como supuesto más habitual para los deportistas profesionales las becas.

Dentro del primer supuesto se encuentran las dietas, mientras que en el segundo encajan las becas y la mayoría de las prestaciones derivadas de algún sistema de previsión social. Por lo que respecta a las dietas, el art. 17.1.d) de la LIRPF señala que se consideran, en particular, rendimientos íntegros del trabajo “las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan”. Por su parte, el art. 9 del RIRPF<sup>55</sup> desarrolla las reglas generales de aplicación a las dietas

---

<sup>55</sup> Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. Su art. 9 señala: “A. Reglas generales:

1. A efectos de lo previsto en el artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto, quedarán exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería que cumplan los requisitos y límites señalados en este artículo.

2. Asignaciones para gastos de locomoción. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos de locomoción del empleado o trabajador que se desplace fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto, en las siguientes condiciones e importes:

a) Cuando el empleado o trabajador utilice medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

b) En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

3. Asignaciones para gastos de manutención y estancia. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.

Salvo en los casos previstos en la letra b) siguiente, cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino.

a) Se considerará como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, exclusivamente las siguientes:

1.º Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las siguientes:

Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen. En el caso de conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera, no precisarán justificación en cuanto a su importe

y asignaciones según cuales se determinará las dietas y asignaciones que estarán exentas de tributación y las que no. A pesar de esto, para las relaciones laborales especiales, como es el caso de los deportistas profesionales, hay que hacer una distinción entre los gastos de estancia, los cuales seguirán las reglas generales, y los gastos de manutención y locomoción, que seguirán una regla especial según la cual en el caso de que dichos gastos no les sean abonados por sus respectivos empleadores (en nuestros club o entidad deportiva al que pertenezcan), el contribuyente (deportista) que obtenga rendimientos de este tipo podrá reducir sus ingresos en las siguientes cantidades a la hora de determinar el rendimiento de forma neta, siempre y cuando acredite que los desplazamientos son reales:

1. Gastos de locomoción:

A. Cuando el deportista utilice medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

B. En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

2. Gastos de manutención:

A. Desplazamientos por territorio español: 26'67 €.

B. Desplazamientos por territorio extranjero: 48'08 €.

En lo que se refiere a las becas, el legislador considera exentas todas aquellas concedidas para cursar estudios de cualquier nivel del sistema educativo, siempre que

---

*los gastos de estancia que no excedan de 15 euros diarios, si se producen por desplazamiento dentro del territorio español, o de 25 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.*

*Por gastos de manutención, 53,34 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.*

*2.º Cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 26,67 o 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente.*

*En el caso del personal de vuelo de las compañías aéreas, se considerarán como asignaciones para gastos normales de manutención las cuantías que no excedan de 36,06 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 66,11 euros diarios si corresponden a desplazamiento a territorio extranjero. Si en un mismo día se produjeran ambas circunstancias, la cuantía aplicable será la que corresponda según el mayor número de vuelos realizados.*

*A los efectos indicados en los párrafos anteriores, el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.”*

éstas hayan sido otorgadas por un ente público o por una entidad pública no lucrativa<sup>56</sup>. También declara exentas las ayudas económicas otorgadas a deportistas de alto nivel, en el caso de que se ajusten a programas de educación coordinados por el CSD con las federaciones deportivas o el COE<sup>57</sup>. En los demás casos, cualquier beca relacionada con la práctica del deporte es considerada como rendimiento de trabajo<sup>58</sup>. Por lo tanto, a modo de ejemplo, cualquier beca que se conceda para participar en un evento deportivo o para cursar estudios deportivos que no se encuentran incluidos dentro de los planes oficiales de estudios, serán consideradas rendimientos del trabajo y por tanto sometidos a tributación en el IRPF.

Por último, debemos incluir dentro de los rendimientos del trabajo, aparte de todos aquellos ya nombrados anteriormente, cualquier otro que encaje dentro del concepto general, siendo así aquellos rendimientos que deriven de la actividad del deportista y que no encajen dentro de los rendimientos de actividad. En este caso podemos hablar de los premios<sup>59</sup> que los deportistas reciben por su actuación siempre que ésta se desarrolle en un ámbito de organización y dirección de un tercero, las percepciones recibidas como consecuencia de la participación en una selección<sup>60</sup> o aquella cantidad recaudada por un partido de homenaje<sup>61</sup>.

Una vez recopilados todos los posibles rendimientos de trabajo, pasamos a ver la liquidación dentro del IRPF. Para ello debemos seguir los siguientes pasos:

1. Determinar el rendimiento de forma íntegra.
2. Aplicación de las reducciones correspondientes por posibles rentas irregulares, reguladas en el art. 18.2 LIRPF y que están constituidas por aquellos rendimientos *“que tengan un periodo de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente*

---

<sup>56</sup> Como así refleja el art. 7.j) de la LIRPF.

<sup>57</sup> Vid. art. 7.m) LIRPF y art. 4 RIRPF. A pesar de todo, esta exención tiene un límite de 60.100 € anuales.

<sup>58</sup> Para una visión más amplia vid. CAZORLA PRIETO, L.M. Y CORCUERA TORRES, A., Los impuestos del deporte...ob. cit., pág. 222.

<sup>59</sup> Aquellos premios otorgados por conseguir medallas o records sin los requisitos ya mencionados serán considerados rendimientos de actividad. (Vid. Contestación DGT 18/2/1993).

<sup>60</sup> La contestación anterior también considera como rendimiento de actividad, puesto que al ser obligatoria la participación no existe relación laboral.

<sup>61</sup> Vid. Contestación DGT 18/2/1993.



*irregular en el tiempo, cuando se imputen en un único período impositivo.*” En este caso, el importe de la reducción será del 30%. En el caso de que los rendimientos deriven de la extinción del contrato, se considera como periodo de generación los años de servicio del deportista. En estos casos, el importe de la reducción será también del 30%, si bien dicha reducción se aplicará a la parte de la indemnización no exenta, siempre que el exceso indemnizatorio no supere el importe de 300.000 euros anuales.

3. Una vez tengamos el rendimiento reducido, aplicaremos los gastos deducibles para obtener el rendimiento neto. Para todo contribuyente, están incluidos como gastos deducibles las cotizaciones a la SS; las cuotas derivadas a sindicatos y Colegios profesionales, siempre que exija colegiación obligatoria para desempeñar su trabajo y en la parte que corresponda a los fines esenciales de la institución, no existiendo límite para las cuotas sindicales y teniendo un límite de 500 euros anuales las cuotas colegiales<sup>62</sup>; los gastos de defensa jurídica, siendo deducibles tan solo en los derivados de litigios entre deportista y club, con el límite de 300 € anuales; y así como todo gasto distinto de los anteriores, con el límite de 2000 euros anuales<sup>63</sup>.
4. Sobre éste último aplicaremos las reducciones del art. 20 LIRPF<sup>64</sup>.

Debemos señalar que en el caso de que el rendimiento íntegro se constituya por una percepción dineraria, éste será el importe bruto devengado sin ningún descuento, mientras que si es una retribución en especie, ésta se integrará por el valor de la retribución más su correspondiente ingreso a cuenta, según se haya realizado o no el descuento de las retribuciones dinerarias<sup>65</sup>.

---

<sup>62</sup> Tal y como señala el art. 10 RIRPF.

<sup>63</sup> Vid. art. 19.2.f) LIRPF.

<sup>64</sup> Art. 20 LIRPF: “*Los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros, minorarán el rendimiento neto del trabajo en las siguientes cuantías:*

*a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 11.250 euros: 3.700 euros anuales.*

*b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros: 3.700 euros menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 11.250 euros anuales.*

*A estos efectos, el rendimiento neto del trabajo será el resultante de minorar el rendimiento íntegro en los gastos previstos en las letras a), b), c), d) y e) del artículo 19.2 de esta Ley.*

*Como consecuencia de la aplicación de la reducción prevista en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo.”*

<sup>65</sup> Tal y como establece el art. 43.2 LIRPF.

## 2. Rendimientos de capital mobiliario del deportista profesional:

Regulados de forma general en los arts. 25 y 26 LIRPF, se encuentran dentro de esta categoría aquellas utilidades o percepciones que provengan de derechos con naturaleza de muebles, siempre que no constituyan actividades económicas realizadas por el sujeto pasivo. Atendiendo a aquellos que afectan de forma directa y habitual a los deportistas profesionales se encuentra en el art. 25. 4 LIRPF, el cual afirma que se consideran rendimientos de capital mobiliario *“Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”*. A pesar de esta afirmación, como vimos en el apartado anterior, no todas las percepciones que el deportista reciba como consecuencia de la cesión de la explotación de su imagen se califican como rendimientos de capital mobiliario. A modo de ejemplo tenemos el art 28 CCFP<sup>66</sup>, cuyo contenido señala que en caso de que la cesión de la explotación de la imagen sea a favor de un club o entidad deportiva con la cual el deportista está ligado mediante relación laboral, dichas percepciones serán consideradas como rendimientos del trabajo. Por otro lado, en el caso del deportista que suscribe contrato de prestación de servicios para competir en un evento deportivo, y dentro de él cede el derecho a la explotación de la imagen derivada de la participación en dicho evento, la retribución que reciba el deportista será considerada como rendimiento de actividad económica. Asimismo, cuando sea el propio deportista quien explote su propia imagen, como por ejemplo en el caso de participar en un anuncio de publicidad de un producto mediante la firma de un contrato de arrendamiento de servicios con la empresa propietaria del producto<sup>67</sup>, también son considerados rendimientos de actividad económica. Por tanto, tan solo podremos calificar como rendimientos de capital mobiliario aquellas retribuciones derivadas de la explotación económica de la propia imagen en el caso de que la entidad cesionaria sea un tercero con el cual el deportista no esté ya ligado mediante contrato de prestación de servicios deportivos.

---

<sup>66</sup> Vid nota de pie núm. 42.

<sup>67</sup> Para una visión más amplia de los rendimientos derivados de la explotación del derecho de imagen, vid. RODRIGUEZ SANTOS, F.J., “Los derechos de imagen en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Crónica Tributaria*, nº 89, 1999; MENÉNDEZ MORENO, A., “Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000; JIMENEZ COMPAIRED, I., *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, Marcial Pons, Barcelona, 2001; PLAZA DE DIEGO, M.A., *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 2005.

Con respecto a los derechos de imagen y su tributación dentro del IRPF, debemos hacer mención al fraude de ley que durante el principio de los años 90 hasta prácticamente la actualidad han venido practicando bastantes entidades deportivas en coordinación con los deportistas a la hora de abonar los salarios. Con el fin de evadir la tributación del salario como un rendimiento del trabajo en el IRPF, con su correspondiente retención, los clubes acordaban con los deportistas la cesión de los derechos de imagen a entidades ficticias, las cuales eran propiedad en la mayoría de los casos de los propios deportistas, y así a la hora de retribuir los servicios prestados, parte de la cantidad sería abonada a través de dichas entidades, excluyéndola del concepto de salario y pudiendo evitar el pago de retenciones<sup>68</sup>, pasando a tributar por el IS en una cuantía mucho menor. Sin embargo, tras la pronunciación del TS<sup>69</sup> quedo por fin zanjado el problema, si bien a partir de ella se establece que este tipo de contratos eran una simulación entre entidad y deportista con el fin de evadir impuestos. Según señala el Alto Tribunal, *“la cobertura formal que se ha utilizado para instrumentar el pago de esa parte de salario que, genéricamente, se dice abonar en concepto de “imagen” o de “cesión” de los derechos sobre la imagen consiste en:*

- a) *El jugador suscribe un contrato con una sociedad en el que dice ceder los derechos de su imagen a la citada sociedad.*
- b) *El club, la sociedad y el jugador suscriben otro contrato mediante el cual el Club dice adquirir los derechos sobre la imagen del jugador a la sociedad interpuesta y, en consecuencia, se abonan a la sociedad las cantidades que antes se recogían en la nómina del jugador. En estas circunstancias se dejan de practicar e ingresar a la Hacienda Pública las correspondientes retenciones a cuenta del IRPF.*
- c) *A su vez, el jugador y el club habían suscrito otro contrato, éste de carácter laboral, de prestación de servicios como futbolista profesional conforme a la normativa del RD 1006/1985 de relaciones laborales especiales de los deportistas profesionales. En este contrato se fija la contraprestación a realizar por el Club con arreglo a distintos conceptos salariales, pero sin incluir la cuantía correspondiente al concepto “imagen”.*

---

<sup>68</sup> Para una visión más detallada del problema suscitado, vid. MONROY ANTON, A.J., “La tributación por IRPF de los derechos de imagen de los deportistas”, *Revista internacional de Derecho y Gestión del deporte*, Asociación Madrileña de Derecho y Gestión del deporte, Madrid, nº 2, 2008, pp. 13-21.

<sup>69</sup> STS, Sección 2ª, Sala III de lo Contencioso-Administrativo de fecha 1 de julio de 2008 (RJ Aranzadi 2008-2048).

En resumen, en el contrato entre sociedad y club se recogían obligaciones ya estipuladas en el contrato de trabajo entre jugador y club. A efectos laborales, la relación entre no sufría ninguna modificación, puesto que los derechos y obligaciones para cada uno seguían siendo los mismos, mientras que, a efectos de tributación, las retenciones que debían realizarse correspondientes al IRPF por el pago del salario ya no se efectuaban puesto que dichos pagos pasaban a realizarse a las sociedades. En la mayoría de los casos, como antes mencionamos, es el propio jugador quien representa a la sociedad, e incluso en algunos casos el jugador desde ese momento pasa a no percibir ninguna retribución por su trabajo, haciendo que todo el salario real se le abonara a través del contrato firmado con la sociedad.

Por último, cabe destacar que la explotación económica de los derechos de imagen de los deportistas puede generar, además de los rendimientos vistos anteriormente, imputaciones de renta establecidas en la ley. Estas imputaciones de renta que se derivan de la cesión de la explotación de la imagen deben cumplir los tres requisitos del art. 92.1 LIRPF<sup>70</sup>. Este régimen de imputación de rentas tiene el fin de evitar las técnicas analizadas anteriormente y, por tanto, los rendimientos derivados de la cesión de los derechos de imagen sigan tributando por la tarifa general. Sin embargo, el legislador prevé la posibilidad de que el contribuyente pueda adoptar este comportamiento fiscal en el caso de que los rendimientos del trabajo que obtenga éste sumen el 85 por ciento o más de la cantidad pagada por el Club, si bien dentro debemos incluir las rentas de trabajo y las derivadas de la explotación del derecho de imagen. Por tanto, mientras la cantidad que se abone a través de la sociedad, y como consecuencia tribute por ella, sea del 15 por ciento o menos, será válida<sup>71</sup>.

---

<sup>70</sup> El art. 92 señala: “1. Los contribuyentes imputarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad a que se refiere el apartado 3 cuando concurren las circunstancias siguientes:

a) Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente.

b) Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.

c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.”

<sup>71</sup> Vid. art. 92.2 LIRPF.

### 3. Rendimientos de actividades económicas del deportista profesional:

Según señala el art. 27 LIRPF, constituirán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellas retribuciones que procedan del trabajo personal y del capital de forma conjunta, o bien de uno solo de ellos, y además supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o bien uno de los dos, con el fin de intervenir en la producción de bienes y servicios. Por tanto, serán rendimientos de este tipo los que deriven de la actividad por la cuenta propia y riesgo del sujeto, justo al contrario de los rendimientos del trabajo, los cuales derivan del desarrollo de la actividad por cuenta ajena.

Atendiendo a la actividad que desarrolla el deportista profesional, serán rendimientos de actividad aquellos que deriven de la prestación de servicios por su parte de una forma independiente, al margen del ámbito organizativo de la entidad y la relación jurídica que le dé cobertura (patrocinio, comisión, ...). Así pues, tendrán dicha consideración las retribuciones que el deportista reciba como consecuencia de la participación a título individual en una competición deportiva, los premios que se le otorguen en dichas competiciones o las percepciones que se derivan de la explotación de su propia imagen<sup>72</sup>. En cambio, no se calificarán como rendimientos de actividad las percepciones por participar en una selección<sup>73</sup> o los premios que de ésta deriven<sup>74</sup>.

Para la determinación del rendimiento de actividad económica de forma neta, el legislador dispone de tres regímenes: estimación directa normal, estimación directa simplificada y estimación objetiva, no pudiendo aplicar éste último para los rendimientos derivados de la práctica deportiva. Las reglas generales de aplicación para su cálculo se encuentran en los arts. 28 y 29 LIRPF, mientras que las reglas especiales de aplicación a

---

<sup>72</sup> MAGRANER MORENO, F.J., *Tributación de los artistas y deportistas*, ...ob. cit., pp. 63 y 64 afirma que “*las cantidades percibidas por los deportistas por la realización de spots publicitarios y por la cesión del derecho de explotación de imagen, cuando la cesión de ese derecho no se encuentre incluida dentro del contrato de trabajo, tienen la consideración de rendimientos de la actividad profesional, al retribuir, en definitiva, la prestación de un servicio que supone la ordenación por cuenta del deportista...de su propio trabajo para intervenir en la producción de servicios. Si la actividad de patrocinio es directa entre patrocinador y deportista, bien a través de un contrato de patrocinio, sponsoring o simplemente con contratos mercantiles o de arrendamiento de servicios, la compensación económica por la utilización de la imagen por éste percibida tendrá la consideración en el IRPF de rendimiento profesional*”.

<sup>73</sup> Las AAPP lo considera como un rendimiento profesional, ya que falta la característica de la voluntariedad para participar. Aun así, esto tan solo deriva en la calificación de una relación como administrativa en vez de laboral, sin afectar a la calificación de la percepción como rendimiento del trabajo del mismo modo.

<sup>74</sup> En caso de recibir un premio como consecuencia de la participación en una competición con un club o entidad deportiva, la actividad desarrolla en este caso por el deportista será por cuenta ajena y no propia, pasando a ser los rendimientos derivados de ésta de trabajo.

la estimación directa y a la estimación objetiva están reguladas en los arts. 30 y 31 LIRPF respectivamente. De modo general, el art. 28 anteriormente citado señala que el cálculo de los rendimientos netos de actividades económicas se realizará conforme a la normativa del IS.

Por lo que respecta al régimen de estimación directa normal, debemos atender al conjunto de actividades desarrolladas por el deportista, a efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, pues se aplicará el ajuste derivado del régimen especial de empresas de reducida dimensión también al contribuyente de IRPF en caso de que dicho importe neto de la cifra de negocios no supere los 10 millones de euros<sup>75</sup>.

Sin embargo, como ya hemos anticipado en el párrafo anterior, el art. 30.2 prevé una serie de reglas especiales sobre la determinación del rendimiento neto de actividades económicas. Por su posible aplicación a los rendimientos de este tipo que puede obtener un deportista profesional debemos destacar dos:

1. *“No tendrán la consideración de gasto deducible las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 51 de esta Ley. No obstante, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando, a efectos de dar cumplimiento a la obligación prevista en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por dicho régimen especial, con el límite de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida, en cada ejercicio económico, en el citado régimen especial.”*

Por tanto, serán gastos deducibles aquellas aportaciones a la mutualidad de previsión social si el deportista no está integrado en el régimen especial de autónomos de la SS, que dicha mutualidad no sea un sistema alternativo a la anterior y que tenga las mismas coberturas que aquella. En este caso, serán deducibles hasta la cantidad de 4.500 €. En cambio, si se encuentra como un

---

<sup>75</sup> Vid. Art 101 LIS.

sistema complementario no será deducible. En los sistemas que actúen como alternativos, las cantidades excedentes del tope de 4.500 € reducen la BI.

2. *“Tendrán la consideración de gasto deducible las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él. El límite máximo de deducción será de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente o de 1.500 euros por cada una de ellas con discapacidad.”*

Por su parte, en lo que respecta al régimen de estimación directa simplificada, se determinará de la misma forma que en el régimen de estimación directa normal, aunque teniendo en cuenta dos matices<sup>76</sup>:

1. Las amortizaciones se practicarán de forma lineal, conforme a la tabla de amortización simplificada aprobada en el momento por el Ministerio de Hacienda y AAPP. Sobre la cuota resultante podrán ser de aplicación los ajustes del régimen especial de empresas de reducida dimensión, que como anteriormente vimos también pueden ser aplicables al contribuyente de IRPF.
2. La posibilidad de practicar un gasto objetivo del 5 % sobre la diferencia entre las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación.

Así pues, el ámbito de aplicación de este régimen será, según el art. 28 del RIRPF:

1. Cuando el importe neto de la cifra de negocios no supere los 600.000 euros anuales en el año inmediato anterior, teniendo en cuenta en nuestro caso que la actividad se inició una vez comenzado el año<sup>77</sup>.
2. Cuando no se renuncie a su aplicación.<sup>78</sup>

Una vez calculado el rendimiento neto por cualquiera de los regímenes descritos anteriormente, sobre éste podremos aplicar las dos reducciones que el legislador establece

---

<sup>76</sup> Vid. art. 30 RIRPF.

<sup>77</sup> Vid. art. 28.1.b) RIRPF.

<sup>78</sup> Vid. art. 28.1. c) RIRPF. y por ende el art 29 del mismo Regl. *“La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años. Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable la modalidad, salvo que en el plazo previsto en el párrafo anterior se revoque aquélla.”*

para él<sup>79</sup>. En primer lugar, la reducción del 30%<sup>80</sup> sobre los rendimientos netos irregulares, entendiéndose como tales aquellos en los que concurran dos circunstancias:

- a) Su periodo de generación sea superior a los dos años.
- b) Sean calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular.

Debemos destacar la dificultad de poder aplicar esta reducción a los deportistas profesionales, puesto que entre las rentas irregulares (aquellas expresamente citadas en el IRPF) no se encuentran ni medallas, ni premios ni trofeos.

Por otro lado, encontramos las reducciones propias del rendimiento de actividad, muy parecida a las reducciones de carácter general de los rendimientos del trabajo reguladas en el art. 20 LIRPF, aplicables solo en caso de concurrir los requisitos concretos establecidos en la ley<sup>81</sup>. Así pues, en caso de cumplir los requisitos, los contribuyentes podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en 2.000 euros, no pudiendo en ningún caso resultar un rendimiento neto negativo. Además, se minorará en las siguientes cuantías:

- a) Cuando los rendimientos netos de actividades económicas sean inferiores a 14.450 euros, siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros:

- a') Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 11.250 euros: 3.700 euros anuales.

- b') Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros: 3.700 euros menos el resultado de

---

<sup>79</sup> Vid. art. 32 LIRPF.

<sup>80</sup> Hasta la aprobación del RD real 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifica el reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas, la reducción era del 40% en vez de un 30%.

<sup>81</sup> Vid. art. 32.2 LIRPF. Los requisitos que se deben cumplir son: a) El rendimiento neto de la actividad económica deberá determinarse con arreglo al método de estimación directa. No obstante, si se determina con arreglo a la modalidad simplificada del método de estimación directa, la reducción será incompatible con lo previsto en la regla 4.<sup>a</sup> del artículo 30.2 de esta Ley (es decir, incompatible con el gasto objetivo del 5%). b) La totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios deben efectuarse a una única persona, física o jurídica, no vinculada en los términos del artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, o que el contribuyente tenga la consideración de trabajador autónomo económicamente dependiente conforme a lo dispuesto en el Capítulo III del Título II de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo y el cliente del que dependa económicamente no sea una entidad vinculada en los términos del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. c) El conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30 por ciento de sus rendimientos íntegros declarados. D) Que el contribuyente no perciba rendimientos del trabajo en el periodo impositivo. e) Que al menos el 70 por ciento de los ingresos del período impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.



multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento de actividades económicas y 11.250 euros anuales.

### **5. Ganancias y pérdidas patrimoniales del deportista profesional:**

Encontramos su definición en el art.33 LIRPF, según el cual se considerarán ganancias o pérdidas patrimoniales aquellas variaciones del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier tipo de alteración en su composición, salvo que por ley sea calificado como rendimiento, como por ejemplo, en el momento en que se produce la transmisión de un bien o derecho integrado en el patrimonio personal del contribuyente.

Dentro de este tipo de rentas, encontraremos algunas ganancias patrimoniales exentas<sup>82</sup>, siempre que sean consecuencia de:

- a) Donaciones efectuadas a entidades con fines lucrativos y fundaciones legalmente reconocidas.
- b) Transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años o personas en situación de dependencia severa o gran dependencia según lo establecido en la Ley.
- c) El pago previsto en la LIRPF y en la Ley de Patrimonio Histórico Español de la deuda tributaria.

En cuanto a las posibles retenciones que pudieran sufrir las ganancias patrimoniales, el legislador tan solo contempla el supuesto de retención sobre aquellas ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, cuyo porcentaje será del 19 por ciento<sup>83</sup>.

Atendiendo a las posibles alteraciones del patrimonio susceptibles de tributar como ganancias patrimoniales por parte del deportista profesional, encontramos principalmente dos:

1. Los premios obtenidos por reconocimiento a la trayectoria profesional. Como hemos visto anteriormente en los apartados 2 y 4, los trofeos o premios obtenidos como consecuencia de alcanzar un puesto una competición o por

---

<sup>82</sup> MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., Derecho... ob. cit., pág. 356.

<sup>83</sup> Vid. art. 101.6 LIRPF.

conseguir un récord, serán considerados como rendimiento del trabajo o de actividad económica, si bien esto dependerá de si los servicios prestados por el deportista se realicen por cuenta ajena o por cuenta propia respectivamente. En cambio, existen algunos premios declarados exentos de tributación, véase como ejemplo el premio Príncipe de Asturias, aunque para ello será necesario previo reconocimiento de la DGT.

2. Las indemnizaciones por daños personales sufridas por el deportista. Por su parte, el art. 7 LIRPF, regulador de las rentas exentas, establece que dos supuestos en los cuales estas indemnizaciones por daños personales pueden estar exentas<sup>84</sup>: aquellas que sean consecuencia de responsabilidad civil, en la cuantía legal o judicialmente reconocida. La cuantía legal será la resultante de la aplicación de los anexos de la Ley de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados (RDL 8/2004, de 29 de octubre). En cuanto a la cuantía judicial, será la que resulte fijada en la resolución judicial; por otro lado, el segundo supuesto está constituido por las indemnizaciones derivadas de los seguros por accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser considerados gasto deducible por aplicación del art. 30.1.2º, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, reflejado en el anexo del texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguros en la circulación de vehículos a motor.

#### a. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES.

##### **1. Introducción.**

De forma paralela al IRPF debemos analizar la tributación de aquellos deportistas que, prestando sus servicios en nuestro estado, son residentes, a efectos de obligaciones fiscales, en otros estados miembros de la UE o en terceros países. La necesidad del estudio de este tipo de tributación surge como consecuencia del irremediable crecimiento de la globalización y circulación de trabajadores, mercancías, servicios y capitales, todo ello a raíz de la revolución tecnológica afectante a los medios de transporte y comunicación. En este apartado estudiaremos la importancia de la tributación de aquellos que no residiendo

---

<sup>84</sup> DELGADO GARCÍA, A.M., OLIVER CUELLO, R., QUINTANA FERRER, E. Y URQUIZU CAVALLÉ, A., *Fiscalidad del deporte*, ...ob. cit., pág. 229.

en nuestro país, obtienen rentas dentro de él; la posible discriminación que sufren aquellos que no estén afectados por tratados de doble imposición y, por último, los problemas derivados de aquellos deportistas que desvían sus rentas a paraísos fiscales.

## **2. Concepto de deportista no residente.**

Antes de comenzar con el estudio de la tributación, al igual que al principio de esta investigación, debemos analizar qué entiende el legislador por “deportista no residente”. En lo que se refiere al concepto de deportista, como ya vimos en el apartado II del capítulo I, nuestra normativa lo regula en el art. 1.2 RD 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. A su vez, la normativa interna<sup>85</sup> afirma que se considerará, a efectos generales, que el contribuyente tiene su residencia habitual en el estado español en los casos en que se una de estas 3 circunstancias<sup>86</sup>, surgiendo por tanto con cada una de ellas un criterio:

a) Cuando permanezca en territorio español más de 183 días. A estos efectos no se computarán las ausencias esporádicas al extranjero, por lo que, mientras no se aporte certificado de residencia expedido por una autoridad fiscal competente, se seguirá considerando residente en nuestro estado<sup>87</sup>.

b) Con independencia del lugar de residencia, cuando tenga aquí el núcleo principal de sus actividades económicas, ya sea directa o indirectamente. Este criterio puede resultar en algunos casos indeterminado, puesto que, en el supuesto de que el deportista obtenga rentas en algún país, deberá ponderarse las retribuciones obtenidas en nuestro país con las de cada uno de los demás países fuente de rentas para el deportista.

---

<sup>85</sup> Vid. art. 11 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual utiliza como criterio para determinar la aplicación de los tributos de naturaleza personal la residencia habitual.

<sup>86</sup> Sobre la residencia fiscal de los deportistas, vid.: CORDERO SAAVEDRA, L., *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*, Lex nova, 2001, pp. 193-206; CHICO DE LA CÁMARA, P., “La residencia fiscal de los deportistas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Jurídica del Deporte*, nº 9, 2003, pp. 319-327; CHICO DE LA CAMARA, P., “Criterios para la determinación de la residencia fiscal en España con especial referencia a los últimos cambios en la legislación tributaria española para atraer a nuestro país a los deportistas de élite”, *Revista Jurídica del Deporte*, nº 12, 2004, pp. 156-163.

<sup>87</sup> Vid. BARRAS GARCÍA, P.J., “La tributación en España de los deportistas no residentes”, *La Reforma del Régimen Jurídico del deporte profesional*, 1º Ed., Madrid, 2010, pp. 323-342.

c) En el caso en que concurra sobre el deportista la “presunción de residencia por vínculo familiar”<sup>88</sup>. Puesto que se trata de una presunción *iuris tantum*, el deportista podrá devastar dicha presunción con cualquier medio de prueba que le sea oportuno<sup>89</sup>.

La regulación específica de este tributo se encuentra en el RDL 4/2005, de 4 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. En su art. 5.1<sup>90</sup> afirma quienes serán sujetos pasivos de este tributo, así como el hecho imponible y la relación de rendimientos que tributarán por el en los art. 12 y 13 respectivamente. En cuanto a la obligación legal del deportista que no resida en España de tributar por IRNR, los art. 3 y 4 TRLIRNR establece el orden de la normativa aplicable, siendo por tanto de aplicación preferente el régimen de tributación dispuesto para estos sujetos pasivos en los convenios o tratados internacionales a fin de evitar la doble imposición, en caso de que éstos últimos existan. En caso de que no haya firmado convenio de doble imposición, será aplicable al deportista no residente lo dispuesto en la TRLIRNR. Por tanto, la TRLIRNR diferencia de manera clara el tipo de tributación del deportista no residente con el del deportista residente. Mientras que éste último tributará por toda la renta mundial obtenida, el deportista no residente tan solo lo hará por aquellas rentas obtenidas en el territorio de la fuente, es decir, aquel territorio en el que no reside.

### **3. Tributación del deportista no residente en caso de no existir CDI.**

En el supuesto de que no exista CDI con el país del deportista no residente que obtenga rentas en nuestro país, será de aplicación lo dispuesto en el TRLIRNR. Así pues, como antes mencionamos, en su art. 13 regula las retribuciones que serán susceptibles de tributación por el IRNR. De todas ellas, en lo que respecta a la tributación del deportista, debemos destacar cuatro:

---

<sup>88</sup> Regulada en el art. 9.1.b) párrafo 2º LIRPF, señala: “*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.*”

<sup>89</sup> Sin embargo, la DGT ha exigido para la devastación de la presunción la presentar un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal de otro país exigiendo el pago del tributo análogo al IRPF en ese estado, aunque en ningún caso la norma no exija expresamente.

<sup>90</sup> “Son contribuyentes por este tributo las personas físicas no residentes en territorio español, conforme al art. 6 de la ley, que obtengan rentas en el mismo.”

- a) *Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.*
- b) *3º. Los rendimientos de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, siempre que deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación.*
- c) *1º. Los rendimientos del trabajo, cuando deriven, directa o indirectamente, de un trabajo prestado en territorio español.*
- f) *2º. Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en éste, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.*

Así pues, todos aquellos deportistas no residentes en nuestro país, a efectos de obligaciones fiscales, deberán tributar las rentas obtenidas por el IRNR atendiendo a las siguientes reglas generales<sup>91</sup>:

- Deberán tributar por separado cada renta sometida a gravamen, no siendo posible compensación alguna entre ellas en base a las normas del Capítulo IV del TRLIRNR.
- La BI<sup>92</sup> estará constituida por el importe íntegro que se devengue de cada retribución, siendo posible deducir solo los gastos de personal, aprovisionamientos y suministros. En caso de que el deportista resida en otro Estado miembro de la UE, serán aplicables las deducciones previstas en la LIRPF

---

<sup>91</sup> Debemos destacar la existencia de dos modalidades de tributación dentro del IRNR: con mediación de establecimiento permanente y sin mediación de establecimiento permanente. Los deportistas profesionales en su gran mayoría obtienen rentas en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente, por lo que nos lleva a estudiar en este caso las normas reguladoras de esta modalidad. A estos efectos, los CDI entienden como EP aquel lugar fijo de negocio en el cual una empresa desarrolla su actividad, total o parcialmente, si bien debe cumplir los siguientes requisitos:

- La obligación de utilizar una instalación para el desarrollo de su actividad.
- La vinculación de dicha instalación a un lugar determinado, permaneciendo en él durante un tiempo determinado.
- La necesidad de una actividad productiva y contribuyente al beneficio empresarial.

En este sentido, la AEAT entiende como EP: “*sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses.*”

<sup>92</sup> Vid. art. 24 TRLIRNR.

para cada rendimiento, debiendo justificar en todo caso la relación directa con el rendimiento obtenido en nuestro país y el vínculo directo con la actividad aquí desarrollada.

- En lo que se refiere al tipo de gravamen aplicable<sup>93</sup>, generalmente será del 24%. Sin embargo, *“el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.”*
- Calculada la cuota íntegra, sólo procederá aplicar las deducciones<sup>94</sup> correspondientes por donativos, en los términos previstos en la LIRPF, así como las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas del deportista.
- En cuanto a la liquidación<sup>95</sup> del impuesto, el documento a presentar será el modelo 210, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, según la fecha de devengo de las rentas percibidas durante el trimestre natural anterior.
- Por último, el hecho de que los rendimientos que el deportista estén sometidos a retención, obliga al club o entidad deportiva que abone dicho rendimiento a realizar la retención correspondiente, de importe igual a la deuda tributaria del impuesto, por lo que el deportista no tendrá obligación de declarar aquellas rentas sobre las que ya se haya practicado dicha retención.

#### **4. Tributación del deportista no residente en caso de existir CDI.**

Por su parte, España ha firmado numerosos convenios con el fin de evitar que aquellos contribuyentes no residentes tributen dos veces por percibir las mismas rentas. Por tanto, en el caso de existir dicho CDI, las normas aplicables serán las suscritas en el convenio, prevaleciendo frente a las reguladas en el TRLIRNR. En lo referente a los CDI, todos ellos siguen el MCMOCDE, el cual señala en su art. 17 el modelo de tributación elegido, según sea el deportista por cuenta propia (generando rendimientos de actividad)

---

<sup>93</sup> Vid. art. 25 TRLIRNR.

<sup>94</sup> Vid. art. 26 TRLIRNR.

<sup>95</sup> Vid. art. 28 TRLIRNR.

o por cuenta ajena (obteniendo rendimientos de trabajo). Por tanto, para esta cuestión el legislador utiliza el criterio de tributación compartida entre el Estado fuente<sup>96</sup> y el Estado de residencia. Si bien cada uno deberá atender a su normativa, el último de éstos deberá utilizar uno de los métodos<sup>97</sup> siguientes para así poder soslayar una doble imposición:

- Por un lado, encontramos el método de exención, según el cual las rentas que se obtengan en el Estado fuente no se computarán a efectos de tributación en el Estado de residencia. A su vez, este método tendrá dos tipos de exención: la exención simple, que consiste en no tener en cuenta para nada las rentas del Estado fuente en el cálculo del hipotético tributo del Estado de residencia, y la exención progresiva, según la cual las rentas obtenidas en el Estado fuente no tributarán en el Estado de residencia, pero si se atenderá a ellas a la hora de calcular el tipo de gravamen que se deberá aplicar.
- Por otro lado, podrá aplicar el método de imputación. Según éste, las rentas obtenidas en el Estado fuente tributarán también en el Estado de residencia, es decir, se incluirán también a la hora de calcular la cuota íntegra, pero en este caso la cuota íntegra resultante en el Estado fuente se deducirá en la cuota del impuesto del Estado de residencia, si bien a partir de aquí podrá deducirse sin tener ningún límite, denominada imputación total, o por el contrario, con el límite de poder deducir hasta parte correspondiente a los rendimientos obtenidos en el Estado fuente, denominada imputación parcial.

## **5. Tributación en España del deportista residente de un Estado de la UE.**

Una vez vistas las diferentes existentes entre la normativa aplicable a los deportistas cuyo Estado de residencia tiene suscrito CDI con España y aquellos que no, en este punto estudiaremos la posición de alguna manera intermedia que ocupan aquellos deportistas que sean residentes en otro Estado miembro de la UE y que obtengan rentas en nuestro país. Esta situación surge como consecuencia de lo dispuesto en el art. 20.1 TFUE, según el cual *“todo ciudadano de la UE tendrá derecho a circular y residir libremente en el*

---

<sup>96</sup> Estado en el cual el deportista no reside pero desarrolla su actividad.

<sup>97</sup> Para una visión más detallada vid. ALMUDÍ CID, J.M. y SERRANO ANTÓN, F. “La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas, especial referencia al art. 17 MCOCD E., *Revista Jurídica del Deporte*, nº 13, 2005, pp. 257-277; CALDERON CARRERO, J.M., “La tributación de los artistas y deportistas no residentes en el marco de los convenios de doble imposición”, *Carta Tributaria*, nº 14, 2001, pp. 4-7.

*territorio de los Estados miembros, si bien estos derechos se ejercerán en las condiciones y dentro de los límites definidos por los Tratados y por las medidas adoptadas en aplicación de éstos.”*

De esta manera, para el análisis de este supuesto debemos atender a dos SSTJUE. En primer lugar, el ya mencionado en esta investigación asunto Bosman<sup>98</sup>, a partir de cuyo pronunciamiento se estableció también la aplicación al ámbito deportivo del art. 48 TFUE, por el cual se regula el derecho a todo ciudadano de la Unión a poder acceder a un empleo, así como la vulneración del principio de libre circulación de trabajadores y de discriminación a través de las cláusulas de nacionalidad. Sin embargo, en lo que a las obligaciones fiscales se refiere, nos interesa más el pronunciamiento del asunto Finanzamt Köln-Altstadt vs. Schumacker<sup>99</sup>. En este caso, el TJUE estableció dos reglas<sup>100</sup> de determinación de la forma de tributación:

- La inexistencia de discriminación en los casos en que no se permita a un sujeto pasivo no residente el beneficio de un incentivo fiscal por parte del Estado miembro donde tribute.
- La equiparación de un contribuyente no residente que en cuyo Estado de residencia no perciba rentas suficientes a la situación de un contribuyente residente.

A la vista de lo anterior, nuestro legislador integró dentro de la normativa aplicable a estos sujetos pasivos, personas físicas residentes en un Estado miembro, la posibilidad de tributar como contribuyentes de IRPF, reflejada en el art. 46 TRIRNR<sup>101</sup>.

---

<sup>98</sup> Vid. nota al pie núm. 13.

<sup>99</sup> STJUE de 14 de febrero de 1995 (Asunto C-279/93). El señor Schumacker, nacional de Bélgica y residente también allí, cruzaba diariamente la frontera con Alemania para prestar sus servicios en éste último, de ahí que estuviera sometido exclusivamente a la tributación del Estado fuente de sus rentas mediante una obligación real. A la hora de tributar en Alemania, no se atendía a las circunstancias personales ni familiares del sujeto pasivo para una posible aplicación del CDI entre Alemania y Bélgica. De este modo, el problema planteado por el demandante era la imposibilidad de aplicar las posibles deducciones reguladas en las normas de tributación del Estado fuente, lugar en el cual él tributaba por sus rentas, en el caso de existir obligaciones personales, así como tampoco poder beneficiarse de aquellas deducciones establecidas en su Estado de residencia, ya que sus rentas en dicho estado no alcanzaban el importe mínimo para poder aplicarles cualquier deducción.

<sup>100</sup> Doctrina asentada en el TJUE reflejada en otros asuntos como:

- Asunto Esposos Robert Gilly contra Directeur des services fiscaux de Bas-Rhin (C-336/96).
- Asunto Wielock (C-251/98).
- Asunto Frans Gschwind contra Finanzamt AaBendstadt (C-391/97).

<sup>101</sup> “1. *El contribuyente por este Impuesto, que sea una persona física residente de un Estado miembro de la Unión Europea, siempre que se acredite que tiene fijado su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro de la Unión Europea, podrá optar por tributar en calidad de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:*



## 6. Los paraísos fiscales.

En primer lugar, debemos establecer cuál es el significado del término paraíso fiscal. Una de las diversas definiciones que la doctrina le otorgó afirma que se trata de “*aquel territorio o Estado que se caracteriza por una escasa o nula tributación de ciertas transacciones y ventas a determinadas personas o entidades que allí encuentran cobertura o amparo*”<sup>102</sup>. En otro sentido, podemos definirlo también como “*países con leyes fiscales muy favorables para el establecimiento de la residencia legal de las personas físicas o jurídicas que quieren pagar menos impuestos*”<sup>103</sup>. Así pues, el intento de los deportistas profesionales de eludir o evadir<sup>104</sup> la carga tributaria a través de la

---

a) *Que haya obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por ciento de la totalidad de su renta siempre que tales rentas hayan tributado efectivamente durante el período por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

b) *Que la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90 por ciento del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España siempre que dicha renta haya tributado efectivamente durante el período por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo.*

2. *La renta gravable estará constituida por la totalidad de las rentas obtenidas en España por el contribuyente que se acoge al régimen opcional regulado en este artículo. Las rentas se computarán por sus importes netos, determinados de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.*

3. *El tipo de gravamen aplicable será el tipo medio resultante de aplicar las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente durante el período, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares que hayan sido debidamente acreditadas. El tipo medio de gravamen se expresará con dos decimales.*

4. *La cuota tributaria será el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la parte de base liquidable, calculada conforme a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente a las rentas obtenidas por el contribuyente no residente en territorio español durante el período impositivo que se liquida.*

5. *Para la determinación del período impositivo y el devengo del impuesto se estará a lo dispuesto por el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, para los contribuyentes por dicho impuesto.*

6. *Las personas físicas a las que resulte de aplicación el régimen opcional regulado en este capítulo no perderán su condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

7. *El régimen opcional no será aplicable en ningún caso a los contribuyentes residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.*

8. *Los contribuyentes por este impuesto que formen parte de alguna unidad familiar de las establecidas en el artículo 84.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, podrán solicitar que el régimen opcional regulado en este artículo les sea aplicado teniendo en cuenta las normas sobre tributación conjunta contenidas en el título VI del citado texto refundido, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente.*

9. *Lo dispuesto en este artículo se aplicará igualmente a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.*

10. *Reglamentariamente se desarrollará el contenido de este régimen opcional.*

<sup>102</sup> BARRAS GARCÍA, P.J., “La tributación en España...ob. cit., pág. 336.

<sup>103</sup> ROOSEMBERG, J.M., *Diccionario de Administración y Finanzas*, Océano, Barcelona, 1989.

<sup>104</sup> Debemos diferenciar el significado de los términos “elusión fiscal” y “evasión fiscal”, puesto que a menudo tanto uno como otro se utilizan de manera equívoca. Por tanto, mientras que el primero se refiere

fijación de su residencia fiscal en uno de los denominados paraísos fiscales, es una práctica que se viene utilizando desde hace algunos años, surgiendo de forma paralela a la internacionalización de la práctica del deporte. Debido a este fenómeno, utilizado en su gran mayoría por grandes sociedades, en el año 1990 la Comisión Europea encargó a un Comité de expertos independientes en materia de imposición sobre sociedades el estudio de la repercusión en la economía que podría tener esta nueva situación. Este estudio, denominado Informe Ruding<sup>105</sup>, apellido del presidente de dicho Comité, el Sr. Onno Ruding, fijó tres zonas de baja tributación: los paraísos fiscales, los territorios de fiscalidad elevada ofertantes de ventajas a negocios de empresas o personas extranjeras y territorios con servicios desarrollados<sup>106</sup>.

Por su parte, la OCDE publicó en 1998 un informe a través del cual establece los criterios a seguir para considerar un Estado o territorio como paraíso fiscal:

- 1) La inexistencia de impuestos o en su caso impuestos puramente nominales para los rendimientos por actividades económicas<sup>107</sup>.
- 2) La ausencia de cambio de información en base a legislación y prácticas administrativas que permiten a empresas y particulares beneficiarse de este secreto a efectos de fiscalización frente a las autoridades.
- 3) La falta de transparencia a la hora de la aplicación de regulaciones legislativas o administrativas<sup>108</sup>.
- 4) La inexigibilidad de actividad material a aquellos particulares o empresas que residen en su jurisdicción a efectos fiscales<sup>109</sup>.

Así pues, la OCDE elaboró en el año 2000 una lista de los países cuyas situaciones a efectos de fiscalización permitía considerarlos como paraísos fiscales, encontrándose

---

al intento de someterse a una menor carga tributaria, el segundo hace referencia a la práctica de esta técnica con el fin de no estar sometido a ninguna tributación.

<sup>105</sup> *Rapport du Comité de Reflexión des Experts Indépendants sur la Fiscalité des Enterprises*, Commission des Communautés Européennes. Elaboró su estudio durante el año 1991 y sacó a la luz sus conclusiones en marzo de 1992.

<sup>106</sup> Se trata de aquellos Estados donde solo obtienen facilidades a nivel fiscal el ingreso de grandes capitales, beneficiados a su vez por una situación geográfica propicia en el territorio donde se encuentran.

<sup>107</sup> Como ejemplo más cercano de este caso está Gibraltar, que formando parte de la UE, no existe el IVA, siendo éste un impuesto europeo.

<sup>108</sup> Un ejemplo de este supuesto es Liechtenstien, en el cual existen numerosas cuentas bancarias de carácter secreto.

<sup>109</sup> Otro supuesto en el que puede servirnos de ejemplo es Gibraltar, donde según datos publicados en el diario *The Guardian* en dicho país hay registradas más de 28.000 empresas, la gran mayoría domiciliadas en este territorio por razones meramente fiscales.

entre ellos Gibraltar, Liechtenstein, Andorra, Islas Caimán, Liberia, Nauru, Mónaco... enumerando hasta 35 países.

Debemos destacar que nuestro ordenamiento jurídico en ningún momento tiene por actividad ilegítima la utilización como residencia de los paraísos fiscales, siempre que no se demuestre lo contrario. Para ello, por tanto, todo contribuyente que opte por trasladar su residencia fiscal deberá cumplir una serie de requisitos. En primer lugar, la acreditación efectiva de residencia en el paraíso, exigiendo la Administración Tributaria demostrar la efectiva permanencia en dicho territorio por un tiempo superior a 183 días. En segundo lugar, una vez acreditada fehacientemente la residencia en el paraíso fiscal, el legislador obliga al contribuyente cuya anterior residencia fiscal era España a seguir tributando por IRPF durante el periodo impositivo en el cual se produjo el traslado de la residencia al paraíso fiscal, así como en los cuatros periodos impositivos siguientes. Esta obligación, denomina “norma de cuarentena fiscal”, surge en 1999 con el fin de evitar la deslocalización de residentes hacia paraísos fiscales, considerando a las personas físicas de nacionalidad española residentes aun habiendo traslado su residencia fiscal a otro país, siempre que éste último sea considerado como paraíso fiscal. Cabe resaltar la utilización del criterio de la nacionalidad a la hora de imponer dicha norma, aunque no se ha determinado de forma clara si es conveniente la aplicación de esta norma en el supuesto del residente en España que traslada su residencia fiscal en primer lugar a un tercer país aleatorio para posterior e inmediatamente volver a trasladarse a un territorio calificado como paraíso fiscal, aunque sí debería aplicarse, a mi juicio, cuando se pueda demostrar que el sujeto actúa movido tan solo por la intención de evitar la aplicación de dicha norma.

Por último, debemos hacer especial referencia a la cláusula antielusión establecida en el art. 17.2 del MCMOCDE por la cual se permitirá imputar a los deportistas aquellas retribuciones recibidas de la sociedad que gestiona, administra y cobra sus prestaciones deportivas, si bien solo se aplicará en el caso de que dicha sociedad sea no residente en el Estado fuente de los rendimientos de los deportistas, intentando evitar así la elusión de la tributación en el Estado fuente. Se trata, por tanto, de una técnica semejante al levantamiento del velo en materia mercantil<sup>110</sup>.

---

<sup>110</sup> Vid. ALONSO SANJUÁN, R., “Tributación de artistas no residentes. Normas antielusión. Sociedades interpuestas. Tratados Internacionales. Comentarios al Modelo de Convenio OCDE”, *Tribuna Fiscal*, nº 70-71, 1996, pp.49-66.

Por lo tanto, la elección del Estado de residencia fiscal por parte del deportista es fundamental para conseguir obtener el menor grado de tributación posible, con el ahorro fiscal correspondiente.

## **B. IMPOSICIÓN INDIRECTA.**

Como punto de partida en este apartado, debemos destacar que, a diferencia de los impuestos directos, la imposición indirecta viene determinada por dos aspectos fundamentales: el sujeto pasivo y el tipo de entrega del bien. Nuestro sistema impositivo estatal se constituye de varios impuestos indirectos, si bien los tres más importantes son:

- El Impuesto sobre el Valor Añadido, que grava todo el tráfico empresarial y comercial.
- El Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que grava el tráfico privado.
- Los Impuestos Especiales, encargados de gravar el consumo de productos y servicios específicos.

En lo que se refiere a la posible relación con los deportistas profesionales, de los impuestos anteriormente mencionados tan solo afectará a una posible tributación por parte del deportista el IVA, dándose la posibilidad en contadas ocasiones.

### **a. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.**

#### **1. Naturaleza, hecho imponible y sujetos pasivos.**

Como señala el art. 1 LIVA<sup>111</sup>, el IVA es un impuesto que grava el consumo de bienes y servicios, siendo la base del sistema impositivo indirecto de nuestro país. Se trata de un impuesto armonizado, ya que incide directamente sobre uno de los principios fundamentales de la UE, el principio de competencia<sup>112</sup>. En cuanto al HI<sup>113</sup>, el legislador señala que *“estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial*

---

<sup>111</sup>Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>112</sup> Vid. MATA SIERRA, M.T., *La armonización fiscal de la Unión Europea*, 1º ed., Valladolid, Lex Nova, 1996; ROCHE LAGUNA, I., *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros (armonización de la fiscalidad directa en la Comunidad europea)*, 1º ed., Valencia, Tirant to Blanch, 2000; LÓPEZ ESPADAFOR, C., “La armonización fiscal en la Unión Europea y los límites constitucionales a la imposición”, *Revista Estudios Financieros*, 2008, núm. 302, pp. 99 y ss.

<sup>113</sup> Vid. art. 4 LIVA.

*o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”*

Entre las características generales del IVA encontramos que se constituye como un impuesto indirecto<sup>114</sup>, puesto que grava aquellas manifestaciones de capacidad económica mediatas, al gravarla la renta del contribuyente en el momento en el que ésta última sale de su patrimonio. Es un impuesto real, ya que su hecho imponible se relaciona en base a los bienes y no a las personas; objetivo<sup>115</sup>, puesto que recae sobre cada fase que atraviesa el bien desde la producción hasta el consumo; proporcional<sup>116</sup> e instantáneo<sup>117</sup>, puesto que se pueda generar debe haberse realizado ya el HI<sup>118</sup>. Además, su declaración se realiza en períodos de tres meses, salvo para las grandes empresas, cuya declaración se realizará mensualmente, incluyendo en cada una de ellas todo aquel HI que se realice durante dicho período. En cuanto a la recaudación del IVA, la Administración estatal cede un 50% del rendimiento obtenido a las CCAA, con la excepción de los territorios forales cuya cesión es total.

A su vez, se trata de un impuesto indirecto de vocación universal, puesto que pretende gravar todas las operaciones económicas realizadas en el ámbito territorial de su aplicación<sup>119</sup>. Esta universalidad suscita un problema de incompatibilidad con otros impuestos indirectos que a su vez pretenden gravar las transmisiones de bienes y servicios, por como ejemplo el ITPAJD. Para dar solución a este problema atendemos a la regla general por la cual, en el caso en que el transmitente sea un empresario o profesional se aplicará el IVA, mientras que cuando el transmitente sea un particular, será aplicable del ITPAJD, tanto cuando se trate de la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas”<sup>120</sup>. Sin embargo, será una excepción de aplicación de la regla general en el caso de que la transmisión realizada por un empresario o profesionales sea

---

<sup>114</sup> Tal y como describe en su obra FERREIRO LAPATZA, J.J., *Instituciones de Derecho Financiero y Tributario. Primera parte*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pág. 234.

<sup>115</sup> Vid. nota al pie núm. 25.

<sup>116</sup> Vid. nota al pie núm. 24.

<sup>117</sup> Vid. nota al pie núm. 27.

<sup>118</sup> A este respecto, el art. 75 LIVA establece el momento del devengo según el tipo de operación del que se trate.

<sup>119</sup> Vid. MERINO JARA, I. (Dir.), LUCAS DURÁN, M. (Coord.), CALVO VÉRGEZ, J., FERNÁNDEZ AMOR, J.A., GARCÍA CALVENTE, Y., GARCÍA LUÍS, T., MANZANO SILVA, E., VAZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: *Derecho Tributario. Parte especial. 1º Ed., Tecnos, Madrid, 2013, pág. 446.*

<sup>120</sup> No existe ninguna incompatibilidad con las restantes modalidades de transmisiones que regula el ITPAJD, “operaciones societarias” y “actos jurídicos documentados”.

alguna de las reguladas en los arts. 20 a 25 LIVA, las cuales estarán sometidas al ITPAJD y no al IVA. De todo esto debemos destacar el motivo por el cual el empresario o profesional se beneficia más de la tributación de las transmisiones por IVA y no ITPAJD, que se basa en la posibilidad de deducción del primero en cada liquidación correspondiente, mientras que el ITPAJD no admite ninguna deducción.

Por lo que respecta a los sujetos pasivos<sup>121</sup>, se considerarán como tales aquellas personas físicas o jurídicas que realicen operaciones sometidas a dicho impuesto, siempre que reúnan la condición de empresario o profesional<sup>122</sup>, pudiendo en todo caso repercutir<sup>123</sup> la cuota sobre aquellos que les suceden en la cadena de producción y distribución, haciendo así que sea el consumidor final quien soporte el gravamen. Por lo tanto, en este impuesto se utiliza la técnica del valor añadido. A través de esta última, en cada una de las fases que atraviesa el bien o servicio el contribuyente se deducirá el impuesto que en su momento ha soportado en relación con el bien que ha transmitido o servicio prestado, sin perjuicio de que haya repercutido el impuesto sobre la totalidad de la contraprestación<sup>124</sup>.

---

<sup>121</sup> Para una visión más amplia de los sujetos pasivos: MERINO JARA, I. (Dir.), LUCAS DURÁN, M. (Coord.), FERNÁNDEZ AMOR, J.A., GARCÍA CALVENTE, Y., GARCÍA LUÍS, T., MANZANO SILVA, E., RUIZ GARIJO, M., VAQUERA GARCIA, A., *Derecho Tributario. Parte General*, Tecnos, Madrid, 2013, pp. 232-256.

<sup>122</sup> Para saber cuáles son las condiciones que una persona física o jurídica debe reunir para ser considerada como empresario o profesional, a efectos de tributación por IVA, están reguladas en el art. 5 LIVA, el cual señala lo siguiente: “A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) *Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.*

*No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.*

b) *Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.*

c) *Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.*

*En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.*

d) *Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.*

e) *Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley.*

*Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden.”*

<sup>123</sup> Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., TOVILLAS MORÁN, J.M.: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario. Los Tributos en Particular*, 3ª Ed., Marcial Pons, Madrid, 2008, pág. 307. Tras su lectura, entiende el autor la repercusión como “aquel derecho o deber del sujeto pasivo de exigir la cuota del impuesto devengado por la operación objeto de gravamen a quien adquiere los bienes o servicios.”

<sup>124</sup> Vid. CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario. Parte... ob. cit.*, pág. 478.

Por último, debemos resaltar el hecho de que el IVA sólo somete a gravamen las operaciones económicas que tengan lugar en el territorio nacional de la Península y de las Islas Baleares, mientras que aquellas que se realicen en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, al ser considerados éstos como “territorios terceros”, se equiparán a las operaciones realizadas en el extranjero y, por tanto, no estarán sujetas a tributación por IVA.

## **2. Incidencia del IVA en el deporte.**

Una vez expuestas las características generales, nos centraremos ahora en la relación que puede existir entre el deportista profesional y el IVA, a efectos de poder ver a uno como contribuyente del otro respectivamente. Así pues, todo deportista que realice su actividad deportiva por cuenta propia con el fin de obtener unos rendimientos por ella, serán considerados como sujetos pasivos del impuesto, y como consecuencia estarán sometidos al tipo general del IVA. Por tanto, como mencionamos en el apartado anterior, deberá repercutir la cuota del IVA correspondiente en cada caso y quedando obligado a realizar todas las prestaciones de carácter material y formal que exige el impuesto<sup>125</sup>.

Por su parte, la DGT, a través de diversas consultas<sup>126</sup>, realiza tres afirmaciones claras sobre la tributación del IVA por los deportistas profesionales:

- La primera es la no sujeción a este impuesto de aquellos deportistas que participen en una competición con una selección nacional, debido a que este supuesto se considera una actividad desarrollada por cuenta ajena.
- La segunda señala, por el contrario, la sujeción a IVA de la participación de los deportistas en aquellos torneos deportivos que sean retribuidos.
- Por último, establece la sujeción a su vez al IVA de aquellos supuestos en los que el deportista imparta clases particulares. Sin embargo, debemos destacar en este aspecto la exención que el legislador establece para aquellos casos en que los servicios sean prestados a personas que practiquen deporte o educación física, fuere quien fuere la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que sean prestados por entidades de derecho público, federaciones deportivas, COE, CPE...<sup>127</sup>.

---

<sup>125</sup> Vid. MAGRANER MORENO, F.J., *Tributación de artistas y deportistas...* ob. cit., pp. 135-148.

<sup>126</sup> Vid. Contestaciones de 7 de diciembre de 1988, 28 de septiembre de 1989 y 15 de febrero de 1989.

<sup>127</sup> Vid. art. 20.1. 13º LIVA.

### **III. FISCALIDAD MUNICIPAL.**

En lo que respecta a la fiscalidad a nivel municipal, podemos encontrar diversas figuras impositivas<sup>128</sup>, si bien en lo que respecta a la posible afectación, a efectos fiscales, a los deportistas profesionales tan solo nos encontraremos con la necesidad de analizar el Impuesto sobre Actividades Económicas. Como podremos ver a continuación, desde la reforma de los sujetos pasivos incluidos se ha minorado considerablemente su incidencia sobre los deportistas. Esta nueva situación nos conduce a un análisis sucinto del Impuesto.

#### **a. EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.**

##### **1. Características generales.**

Se trata de un impuesto directo<sup>129</sup>, de carácter real<sup>130</sup>, ya que su HI puede ser concebido con independencia de la persona que lo realice, periódico<sup>131</sup> y de carácter municipal, puesto que se regula en el TRLRHL. Su HI se constituye a partir del ejercicio independiente de cualquier actividad económica, ya sea habitual o esporádicamente, se realice o no en un local determinado y esté o no regulada de forma específica en las Tarifas del mismo. Así pues, entenderemos por actividad económica<sup>132</sup> toda aquella actividad empresarial, profesional y artística, puesto que suponen *“la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*.

##### **2. El IAE y los deportistas profesionales.**

---

<sup>128</sup> Podemos encontrar, además del ya mencionado IAE, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, así como los sistemas de tasas y contribuciones especiales de carácter municipal.

<sup>129</sup> Ver nota al pie núm. 22.

<sup>130</sup> SAINZ DE BUJANDA nos ofrece una explicación amplia en la obra: SAINZ DE BUJANDA, F.: Hacienda y Derecho, 1ª ed. Madrid, 1962, pág. 292.

<sup>131</sup> Ver nota al pie núm 27.

<sup>132</sup> Para obtener una visión más amplia vid. MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Derecho ...ob. cit.*, pág. 567.



Las actividades deportivas incluidas dentro de este impuesto están reguladas y clasificadas en la sección tercera de las tarifas, puesto que la ley que regula el IAE cuenta con un único art. y las diversas secciones de actividades.

Dentro de la agrupación 04 que lleva por título “actividades relacionadas con el deporte” entre las que se encuentran: 041, jugadores de futbol; 042, jugadores de tenis y golf; 043, pilotos de motociclismo y automovilismo; 044, boxeadores; 045, jugadores de baloncesto; 046, corredores de ciclismo; 047, jugadores de voleibol, balonmano, pelota y otros deportes como hípica, lucha,...; 048, árbitros de espectáculos deportivos y 049, otras actividades relacionadas con el deporte. Por todo ello, se encontrarán sometidas al IAE toda actividad deportiva que se realice de forma profesional, siempre que se realice por cuenta propia y con ánimo de percibir rendimientos. A su vez, no quedará sujeta a este impuesto cuando se realice la actividad por cuenta ajena, ni en aquellos casos que se perciban premios en metálico, siempre que se reciban de forma irregular, de varias fuentes y estén relacionados de forma directa con una competición.

En lo que se refiere a los sujetos pasivos del IAE, en un principio estaban incluidas las personas físicas o jurídicas y los entes de hecho que realizaren cualquier actividad sujeta al impuesto. Sin embargo, debemos resaltar un hito que cambió el devenir de la tributación por este impuesto. Con la reforma de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, se incluyó, dentro de las exenciones en el ámbito subjetivo del impuesto, a los sujetos pasivos que tuvieran la condición de persona física. Este cambio conllevó a una privación prácticamente total del IAE en relación con los deportistas profesionales, de ahí que quede fuera del ámbito de la materia de estudio en este trabajo de investigación.

## CONCLUSIONES

---

Una vez completado el análisis, de la reflexión sobre todo lo anteriormente expuesto podemos llegar a varias conclusiones.

En primer lugar, en lo que se refiere a las obligaciones fiscales de los deportistas profesionales, y rompiendo una lanza a favor de este sector, cabe destacar la necesidad de establecer por parte del fisco español algún mecanismo o sistema que ayude a paliar la progresividad de los rendimientos que perciba el deportista como consecuencia de la práctica del deporte, si bien teniendo en cuenta que la vida profesional de éste, por lo general, se concentra en un periodo de tiempo muy breve y, sin embargo, durante este tiempo sus rendimientos están sometidos a un tipo impositivo muy alto. En relación con lo anterior, también debería caber la posibilidad de poder acceder al plan de pensiones una vez haya llegado a su fin su vida profesional y no tener que esperar a los 65 años.

Por otro lado, ante la existencia de las practicas, técnicas y mecanismos fraudulentos que los deportistas profesionales han venido utilizando a lo largo de los últimos años con el fin de la elusión y la evasión fiscal, surge la necesidad de resaltar que si bien los deportistas profesionales se encuentran en una posición de privilegio dentro de nuestra sociedad, ello debido a la relevancia que adquieren todos y cada uno de sus actos tanto deportivos como no deportivos, ello no significa que dicha posición sea también trasladada al ámbito fiscal, puesto que deben cumplir con las obligaciones tributarias al igual que cualquier ciudadano que se gana la vida desempeñando cualquier otra profesión igual de digna. Es más, debido a que en su gran mayoría los deportistas sirven como referentes para los más jóvenes, la repercusión que tendrán sus actos será mayor, haciendo más necesario aun por su parte un comportamiento ejemplar.

Por último, debido a la globalización del mundo del deporte, y sobre todo la práctica de éste a nivel profesional, hace cada vez más necesaria la unificación de los criterios y conceptos para el tratamiento de los deportistas profesionales, puesto que debemos atender a cada normativa interna a nivel general y al sistema fiscal en particular, lo que da lugar en algunos casos a desigualdades entre ciudadanos de distintos Estados. Por todo ello, y puesto que los CDI no establecen unas reglas generales para el cálculo de las obligaciones tributarias sino que tan solo hace referencia a la normativa interna que en

cada caso debemos aplicar, surge la necesidad de la revisión de las reglas establecidas en los CDI y avanzar hacia una normativa internacional deportiva común, con el fin de evitar diferencias entre deportistas de distintos Estados o incluso deportistas del mismo Estado pero que realizan su actividad en otros territorios y, por tanto, perciben rendimientos de otros Estados diferentes.

## BIBLIOGRAFÍA

---

ALMUDÍ CID, J.M. y SERRANO ANTÓN, F. “La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas, especial referencia al art. 17 MCOCDE.”, *Revista Jurídica del Deporte*, nº 13, 2005, pp. 257-277.

ALONSO MURILLO, F., “Las aportaciones y prestaciones de la Mutuality de Deportistas Profesionales en el IRPF”, *Revista de Información Fiscal*, nº 43, 2001.

ALONSO SANJUÁN, R., “Tributación de artistas no residentes. Normas antielusión. Sociedades interpuestas. Tratados Internacionales. Comentarios al Modelo de Convenio OCDE”, *Tribuna Fiscal*, nº 70-71, 1996, pp.49-66.

BARRAS GARCÍA, P.J., “La tributación en España de los deportistas no residentes”, *La Reforma del Régimen Jurídico del deporte profesional*, 1º Ed., Madrid, 2010, pp. 323-342.

CALDERON CARRERO, J.M., “La tributación de los artistas y deportistas no residentes en el marco de los convenios de doble imposición”, *Carta Tributaria*, nº 14, 2001, pp. 4-7.

CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario. Parte General. Parte Especial.*, 18ª ed. Pamplona, Aranzadi, 2014, pp. 103-108.

CAZORLA PRIETO, L.M. Y CORCUERA TORRES, A., *Los impuestos del deporte*, Aranzadi, 1999, pp. 229.

CHAMORRO Y ZARZA, J.A.: *Derecho Tributario. Parte General*, 1ª ed., Salamanca, Ratio Legis, 2014, pp. 97-105.

CHICO DE LA CAMARA, P., “Criterios para la determinación de la residencia fiscal en España con especial referencia a los últimos cambios en la legislación tributaria española para atraer a nuestro país a los deportistas de élite”, *Revista Jurídica del Deporte*, nº 12, 2004, pp. 156-163.

CHICO DE LA CÁMARA, P., “La residencia fiscal de los deportistas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Jurídica del Deporte*, nº 9, 2003, pp. 319-327.

CONSEJO SUPERIOR DE DEPORTES, *Encuesta de hábitos deportivos 2005: El deporte como consumo y espectáculo de masas*, de fecha 23 de enero de 2006, a la cual se puede acceder en <http://www.csd.gob.es/csd/sociedad/encuesta-de-habitos-deportivos/encuesta-de-habitos-deportivos-2005/9-el-deporte-como-consumo-y-espectaculo-de-masas>.

COMMUNICATIONS, MEDIA & TECHNOLOGY: Winnig in the business of sports, de fecha 4 de noviembre del 2014, al cual se puede a través de la siguiente página web: <https://www.atkearney.com/communications-media-technology/winning-in-the-business-of-sports>.

CORDERO SAAVEDRA, L., *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*, Lex nova, 2001, pp. 193-206.

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

DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, al cual se puede acceder en <http://dle.rae.es/?id=CFEFwiY>.

JIMENEZ COMPAIRED, I., *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, Marcial Pons, Barcelona, 2001.

LÓPEZ ESPADAFOR, C., “La armonización fiscal en la Unión Europea y los límites constitucionales a la imposición”, *Revista Estudios Financieros*, 2008, núm. 302, pp. 99 y ss.

MAGRANER MORENO, F.J., “La exención en el IRPF de la indemnización por despido de los deportistas”, *Tribuna Fiscal*, CISS, 2011, nº 248, pp. 30-33.

MAGRANER MORENO, F., *La tributación de artistas y deportistas*, CISS, 1995, pág. 54.

MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Derecho Tributario*, 21ª Ed., Aranzadi, Pamplona, 2016, pág. 362.

MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J., CASADO OLLERO, G.: *Curso de derecho financiero y tributario*, 25º ed., Tecnos, Madrid, 2013, pág. 76.

MATA SIERRA, M.T., *La armonización fiscal de la Unión Europea*, 1º ed., Valladolid, Lex Nova, 1996

MENÉNDEZ MORENO, A. (Dir.): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 14ª ed., Valladolid, Lex Nova, 2013, pp. 105-154;

MENÉNDEZ MORENO, A., “Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000.

MERINO JARA, I. (Dir.), LUCAS DURÁN, M. (Coord.), CALVO VÉRGEZ, J., FERNÁNDEZ AMOR, J.A., GARCÍA CALVENTE, Y., GARCÍA LUÍS, T., MANZANO SILVA, E., VAZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: *Derecho Tributario. Parte especial*, 1º Ed., Tecnos, Madrid, 2013, pág. 446.

MERINO JARA, I. (Dir.), LUCAS DURÁN, M. (Coord.), FERNÁNDEZ AMOR, J.A., GARCÍA CALVENTE, Y., GARCÍA LUÍS, T., MANZANO SILVA, E., RUIZ GARIJO, M., VAQUERA GARCIA, A., *Derecho Tributario. Parte General*., Tecnos, Madrid, 2013, pp. 232-256.

MONROY ANTON, A.J., “La tributación por IRPF de los derechos de imagen de los deportistas”, *Revista internacional de Derecho y Gestión del deporte*, Asociación Madrileña de Derecho y Gestión del deporte, Madrid, nº 2, 2008, pp. 13-21.

PLAZA DE DIEGO, M.A., *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 2005.

ROCHE LAGUNA, I., *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros (armonización de la fiscalidad directa en la Comunidad europea)*, 1º ed., Valencia, Tirant to Blanch, 2000.

RODRIGUEZ SANTOS, F.J., “Los derechos de imagen en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Crónica Tributaria*, nº 89, 1999.

ROOSEMBERG, J.M., *Diccionario de Administración y Finanzas*, Océano, Barcelona, 1989.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, 1ª ed. Madrid, 1962, pág. 292.