

LA PLANIFICACIÓN FISCAL DE LOS DEPORTISTAS EN ESPAÑA

CALIFICACIÓN: NOTABLE (7)

JUSTIFICACIÓN: Se propone la calificación anteriormente reseñada considerando el detalle del ensayo, la fundamentación jurídica desarrollada, estructura y conclusiones sobre el mismo.



En Santa Cruz de Tenerife a 18 de enero de 2021.

CABRERA
PEREZ-
CAMACHO
MIGUEL -
42014296N

Firmado digitalmente
por CABRERA PEREZ-
CAMACHO MIGUEL -
42014296N
Fecha: 2021.01.18
10:24:44 Z

TRABAJO DE FIN DE MÁSTER
MÁSTER UNIVERSITARIO EN ABOGACÍA
Curso 2020/2021

**LA PLANIFICACIÓN FISCAL DE LOS
DEPORTISTAS EN ESPAÑA**

***FISCAL PLANNING OF SPORTSMEN
IN SPAIN***

Realizado por el alumno D. Alejandro Pérez Hernández / 78852211-T

Tutorizado por el Profesor D. Miguel Cabrera Pérez Camacho

Departamento: Derecho Público y Privado Especial y Derecho de la Empresa

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario

SUMARIO. –

ABREVIATURAS	6
RESUMEN	7
ABSTRACT	8
CAPÍTULO I. EL DEPORTE EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y DE ALTO NIVEL.	9
1.1. Diferencia entre deportistas profesionales, deportistas de alto nivel y deportistas de alto rendimiento.	10
CAPÍTULO II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. INGRESOS DE LOS DEPORTISTAS Y PROGRESIVIDAD DEL IRPF.	12
2.1. El deportista ante el sistema tributario.	12
2.2. Limitación temporal de la vida activa de los deportistas y tributación de sus ingresos en el IRPF.	14
2.3. Las rentas irregulares en las normas reguladoras del IRPF entre los años 1978 y 2006.	15
2.4. Las rentas irregulares en las normas actuales del IRPF.	20
2.5. Doctrina del Tribunal Supremo: los ingresos de los deportistas no tienen carácter de rentas irregulares.	21
2.6. Posibles ingresos de los deportistas a los que puede aplicarse el régimen de las rentas irregulares.	23
2.7. La ficha o prima que perciben los deportistas con motivo de contratación o fichaje.	25
2.8. Remuneración por cesión a un tercero de los servicios del deportista.	27
CAPÍTULO III. LA IMPOSICIÓN DIRECTA SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS RESIDENTES Y NO RESIDENTES “IMPATRIADOS”. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE TRABAJADORES DESPLAZADOS AL TERRITORIO ESPAÑOL.	29
3.1. Normativa aplicable y contenido de este régimen especial.	29
3.2. Requisitos para su ejercicio.	32
3.2.1. Que la persona física no haya residido en España durante los 10 años anteriores a su desplazamiento a nuestro país.	32

3.2.2. Que su llegada a España sea con motivo de un contrato de trabajo.	32
3.2.3. Que el trabajo efectivo sea en España, por y para empresas radicadas y con sede social en nuestro país.	33
3.2.4. Que las rentas obtenidas no estén exentas de tributación en el IRNR.	33
3.3. Beneficiarios del régimen especial como contribuyente del IRPF.	34
3.4. Tipos impositivos	35
3.5. Aspectos formales	36
A. Ejercicio de la opción.	36
B. Renuncia y exclusión.	37
C. Certificado de residencia.	37
CAPÍTULO IV. LA TRIBUTACIÓN DE LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN DE LOS DEPORTISTAS.	38
4.1. Introducción.	38
4.2. Normativa reguladora actual.	38
4.3. El derecho a la imagen.	39
4.4. Contribuyentes afectados por el régimen tributario de la cesión de los derechos de imagen.	41
4.5. La cesión de los derechos de imagen ¿Qué consideración tienen?	42
4.5.1. ¿Rendimientos del Trabajo?	43
4.5.2. ¿Rendimientos del Capital Mobiliario?	45
4.5.3 ¿Rendimientos de Actividades Económicas?	46
4.6. El régimen especial de Imputación de Rentas.	48
4.6.1. Requisitos para su aplicación.	50
A. El deportista, residente en España cede la explotación de sus derechos de imagen a otra persona o entidad, residente o no en España.	50
B. El deportista, tiene que prestar sus servicios mediante una relación laboral con otra persona o entidad con residencia o no en España.	51

C. La persona o entidad con la que el deportista mantiene la relación laboral tiene que haber obtenido la cesión del derecho de explotación de la imagen de la persona o primera entidad cesionaria.	51
D. Los rendimientos del trabajo del deportista tienen que ser inferiores a la suma de los rendimientos de trabajo y lo que obtiene de la entidad cesionaria con la que mantiene relación laboral por la cesión de los derechos de imagen.	53
4.7. Cálculo de la base imponible.	53
4.8. Periodo impositivo de imputación.	54
V. CONCLUSIÓN.	56
VI. BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES.	59

ABREVIATURAS. –

AATS	=	Autos del Tribunal Supremo
Art. / Arts.	=	Artículo / Artículos
ATP	=	Asociación de Tenistas Profesionales
BOE	=	Boletín Oficial del Estado
CC.AA.	=	Comunidades Autónomas
CE	=	Constitución Española
COI	=	Comité Olímpico Internacional
CSD	=	Consejo Superior de Deportes
ET	=	Estatuto de los Trabajadores
IGIC	=	Impuesto General Indirecto Canario
IRNR	=	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
IRPF	=	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	=	Impuesto de Sociedades
IVA	=	Impuesto de Valor Añadido
LIRPF	=	Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
PIB	=	Producto Interior Bruto
PGA	=	Asociación de Jugadores de Golf de América
RD Legº	=	Real Decreto Legislativo
RIRPF	=	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
STS	=	Sentencia Tribunal Supremo
TRLIRNR	=	Texto Refundido de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de los no residentes
UE	=	Unión Europea

RESUMEN. -

El presente trabajo plasma alguno de los aspectos fiscales que envuelve al deportista respecto de su planificación fiscal.

Por un lado, se podrá observar como se desgrana la figura del deportista desde un punto de vista conceptual, ya que, se suele generalizar y en este trabajo se ha querido desde el primer momento separar las figuras que engloban a los diferentes deportistas que componen nuestro panorama deportivo a nivel de todas las disciplinas. Podrán observar la diferencia que existe entre el deportista profesional, el deportista de alto nivel y el deportista de alto rendimiento.

Cabría decir también, que este Trabajo de Fin de Máster quiere representar la capacidad económica que rodea al mundo del deporte y al deportista en cuanto a la diversidad de rendimientos que es capaz de generar y que conlleva una muy importante fuente de recaudación tributaria.

Así mismo, y de manera detallada se analizará las diferentes opciones que plantea el ordenamiento jurídico español para que el deportista pueda tributar, bien por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto de la Renta de los No Residentes, dentro de los cuales se tratará figuras un tanto desconocidas como son las primas por fichajes o cesión a otra entidad, y la cesión de los derechos de imagen de un deportista, figuras muy comunes y de vital trascendencia fiscal y que son un tanto desconocidas para la mayoría de ciudadanos.

ABSTRACT. –

The present work captures some of the fiscal aspects that surround the athlete regarding their fiscal planning.

On the one hand, it will be possible to observe how the figure of the athlete is shelled from a conceptual point of view, since it is usually generalized and, in this work, it has been wanted from the first moment to separate the figures that encompass the different athletes that make up our sports scene at the level of all disciplines. They will be able to observe the difference between the professional athlete, the high-level athlete and the high-performance athlete.

It could also be said that this Master's Thesis wants to represent the economic capacity that surrounds the world of sport and the athlete in terms of the diversity of returns that it is capable of generating and that entails a very important source of tax collection.

Likewise, and in detail, the different options proposed by the Spanish legal system will be analyzed so that the athlete can pay taxes, either by the Income Tax of Physical Persons or by the Income Tax of Non-Residents, within Which will deal with somewhat unknown figures such as the premiums for transfers or transfer to another entity, and the transfer of the image rights of an athlete, very common figures and of vital fiscal importance and that are somewhat unknown to most of the citizens.

CAPÍTULO I. EL DEPORTE EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y DE ALTO NIVEL.

En la actualidad, el deporte desempeña un papel trascendental en la sociedad, ya que, no sólo se trata de una actividad que interesa a los ciudadanos, sino que, tiene un gran poder de convocatoria. El deporte, mejora indudablemente la salud a través del ejercicio físico, así como, implementa valores o principios a toda la comunidad que la practica, como puede ser, el conocimiento, la motivación, la mejora de las capacidades o incluso el esfuerzo personal y, además, el deporte fomenta el juego en equipo, la solidaridad o la disciplina.

Pero el deporte no sólo implica la mejora física, sino que, también supone un elemento de cohesión social y económico, así como, un punto de encuentro y de diálogo entre países de la Unión Europea o a nivel Internacional, a través de la política exterior y con el fin de llegar acuerdos entre estados para vincular la actividad del deporte¹.

De lo anterior, se puede extraer como la Comisión Europea entiende la gran dimensión económica que abarca el deporte, a través de la siguiente cita:

“El deporte es un sector dinámico que crece con rapidez, tiene un impacto macroeconómico infravalorado y puede contribuir a los objetivos de Lisboa de crecimiento y creación de empleo. Puede servir, además, como herramienta para el desarrollo local y regional, la regeneración urbana o el desarrollo rural. El deporte tiene sinergias con el turismo y puede estimular la mejora de las infraestructuras y el establecimiento de nuevos partenariados para financiar las instalaciones deportivas y de ocio”².

La Constitución Española de 1978, en su origen, no podía ser ajena a ello, y así lo recogió el legislador en el artículo 43.3 de la misma, destinado al fomento del deporte como uno de los principios rectores de la política social y económica.

Y es que, desde un estudio retrospectivo, y siguiendo los textos constitucionales de otros países, la Constitución Española no podía dejar al margen tal circunstancia que nos acontece como es el fomento del deporte, a pesar de que, lo hace en unos términos muy escuetos³. Las críticas por esta brevedad se han sumido en que el legislador no asumió la realidad deportiva como tal o no le dio el sentido tan amplio que hoy conocemos. Tal y como recoge BERMEJO VERA “cobra un valor singular que

¹ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). Capítulo Cuarto. Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas (I). Ingresos de los Deportistas y Progresividad del IRPF. *Deporte y Fiscalidad*. (1ª ed.) Consejería de Turismo, Comercio y Deporte de la Junta de Andalucía. Págs. 29-30.

² Comisión de las Comunidades Europeas (2007). *El libro Blanco sobre el Deporte*. Bruselas, 11.7.2007. Pág. 11.

³ Art. 43.3 CE “Los poderes públicos fomentarán la educación sanitaria, la educación física y el deporte. Asimismo, facilitarán la adecuada utilización del ocio”

trasciende de la mera simbología, pues supone, un excelente cauce para la vertebración de la acción pública a favor de su desarrollo y, por lo que a los países cuya normación conocemos respecta, constituye a menudo el soporte más eficaz para la promulgación de disposiciones que encaucen dicho desarrollo”⁴. De esta corriente, se puede extraer la ligada relación que hay entre el deporte, la educación y el bienestar personal y social, estrechamente unido con lo que mantenía ALLUÉ BUIZA⁵ o incluso con una máxima célebre de DECIO JUNIO JUVENAL como era “*mens sana in corpore sano*”, un tópico que cada día que se ha convertido en una premisa diaria de la sociedad⁶.

Teniendo en cuenta lo anterior y analizando la amplitud del artículo 43.3 de la CE, la actividad financiera pública y de fomento del deporte, tiene una incidencia en la Hacienda Española, cuya titularidad le corresponde a la Administración y sus organismos autónomos (art. 5.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria). Por ende, la actividad financiera despliega dos vertientes, una positiva, que es la recaudación para posteriormente impulsar la actividad del deporte, y, por otro lado, una vertiente negativa a través de las cuales se obtienen dichos ingresos, claramente diferenciadas entre gasto e ingresos públicos⁷.

1.1. Diferencia entre deportistas profesionales, deportistas de alto nivel y deportistas de alto rendimiento.

Para finalizar el capítulo resulta relevante detenernos a diferenciar entre tres conceptos o formas de denominar a los diferentes deportistas que se dedican profesionalmente a ello, y que “vagamente” se utiliza la sinonimia de “alto nivel” para referirnos a los *deportistas Profesionales*, *deportistas de Alto Nivel* y a los *deportistas de Alto Rendimiento*.

Con respecto a los deportistas profesionales tienen tal consideración, la persona que de acuerdo con la Ley del Deporte en España⁸ trabaja para una determinada entidad,

⁴ Bermejo Vera, J. (1989) Constitución y ordenamiento deportivo, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 63. Pág. 345.

⁵ Pone en sintonía la palabra deporte como una relación con la educación, la salud y el ocio. Allué Buiza, A. (2004) “El deporte como fenómeno jurídico y bien constitucionalmente protegido”, en AAVV (Coordinador J. Espartero Casado), *Introducción al Derecho del Deporte*, Dykinson, Madrid. Pág. 54,

⁶ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M. y Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op Cit.* Págs. 31-32.

⁷ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M. y Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op Cit.* Págs. 63-64.

⁸ Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte.

en concreto, clubes, teniendo un modelo de responsabilidad jurídica y económica. Hay que mencionar, además, que se cuenta con una legislación específica⁹ para regular la situación laboral del deportista, a la que al mismo tiempo se hace mención en el art. 2.1.d) del ET, considerando al deportista profesional como aquel que se dedica voluntariamente a la práctica de un deporte por cuenta y dentro de una organización o dirección de una Entidad Deportiva a cambio de una retribución¹⁰.

Ahora bien, se consideran Deportistas de Alto Nivel a aquellos que han sido acreditados como tal a través de una resolución del CSD, además de su posterior publicación en el BOE. También para poder ser considerados como tal, deben cumplir los requisitos y condiciones que se establecen en los arts. 3 y 4 del Real Decreto 971/2007, de 13 de julio¹¹. Todo ello, después de que el deportista haya realizado competiciones donde por su rendimiento y números lo sitúen entre los mejores del mundo o Europa.

Se debe agregar que, los deportistas de Alto Rendimiento se rigen por el mismo Real Decreto que los deportistas de Alto Nivel. Su principal diferenciación es la clasificación en siete niveles diferenciados, así como que, no figuran en ninguna relación ni son publicados en el BOE. Sin perjuicio de lo anterior, tendrán esta consideración todos aquellos deportistas que tengan una licencia expedida por cualquier federación deportiva española correspondiente a alguna de las CC.AA. o por el CSD¹².

En definitiva, para ser más específicos, los pilares sobre los que recae la realidad deportiva son sobre el deporte de “alto nivel”, suponiendo este la excelencia deportiva y la máxima expresión a nivel mundial.

La autoridad destinada en nuestro país a calificar a los deportistas de alto nivel es el Secretario/a de Estado¹³ (Presidente/a del CSD). Finalmente, en algunos países es responsable de la fijación de los criterios para la designación de los deportistas de alto nivel es el COI¹⁴.

Para tener una visión más explícita de la dimensión alcanzada, y que a continuación veremos con la planificación fiscal que deben de realizar los deportistas en

⁹ Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral de los deportistas profesionales publicado en el BOE de 27 de junio (núm. 153).

¹⁰ Fraiz Brea, J.A., Vaquero García, A., Barajas Alonso, Á. y Sánchez Fernández, P. (2009). *Financiación y Fiscalidad del deporte de alto nivel. Una Perspectiva Europea*. Hércules Ediciones. Pág. 22.

¹¹ Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento publicado en el BOE el 25 de julio (núm. 177).

¹² Fraiz Brea, J.A., Vaquero García, A., Barajas Alonso, Á. y Sánchez Fernández, P. (2009). *Op. Cit.* Pág. 24.

¹³ Irene Lozano Domingo.

¹⁴ Fraiz Brea, J.A., Vaquero García, A., Barajas Alonso, Á. y Sánchez Fernández, P. (2009). *Op. Cit.* Págs. 19-21.

España, algunos datos del 2015 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 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 mundial¹⁵.

CAPÍTULO II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. INGRESOS DE LOS DEPORTISTAS Y PROGRESIVIDAD DEL IRPF.

2.1. El deportista ante el sistema tributario.

El IRPF es el impuesto más importante tanto cuantitativamente como cualitativamente. Mediante este tributo, el deportista declara los diferentes rendimientos obtenidos como persona física que es, según la actividad que desarrolle. Además, se ha erigido a lo largo de nuestra historia como el impuesto que más ingresos ha recaudado para las arcas públicas, siendo su régimen jurídico el recogido en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre¹⁶, así como su reglamento de desarrollo¹⁷.

En lo que respecta a sus características generales, se trata de un impuesto *directo*¹⁸, *personal*¹⁹ ya que, grava las rentas percibidas, así mismo, también se trata de un impuesto *progresivo*²⁰, además de *subjetivo*²¹ y para ser más específicos, está cedido parcialmente a las CC.AA.²².

¹⁵ Diario Sport (2015). *La industria del deporte mundial genera 700.000 millones de dólares, según UIA*. <https://www.sport.es/es/noticias/deportes/la-industria-del-deporte-mundial-genera-700000-millones-dolares-segun-uia-4632631>

¹⁶ 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 publicado en el BOE el 29 de noviembre (núm. 285).

¹⁷ Real Decreto 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 publicado en el BOE el 31 de marzo (núm. 78).

¹⁸ Calvo Ortega, R. (2004), *Derecho Tributario. Parte General. Parte Especial.*, (18ª Ed.) Pamplona, Aranzadi. Pág. 406.

¹⁹ Sainz de Bujanda F. (1962). *Hacienda y Derecho*. (1º Ed.) Madrid. Pág. 292. En la cual señala que “los impuestos personales son aquellos cuyo hecho imponible no puede ser pensado sino en relación con determinadas personas, en caso contrario serían reales”.

²⁰ De acuerdo con el art. 55.1. de la LGT da las claves de la progresividad del impuesto señalando que “El tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra”. PEREZ ROYO destaca la interrelación que hay entre la progresividad y el tipo de gravamen aplicable que lo recoge en su obra: Pérez Royo, F., Carrasco González, F.M. (2004). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. (14ª Ed.) Madrid, Civitas. Págs. 191-194.

²¹ PEREZ ROYO, defiende que son progresivos aquellos impuestos que tienen en cuenta las circunstancias personales de cada sujeto pasivo.

²² El art. 3.1 de la LIRPF dispone lo siguiente “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

Respecto el elemento temporal del hecho imponible²³, el nacimiento de la obligación tributaria comienza el 1 de enero y produciéndose el devengo el 31 de diciembre del mismo año como regla general, de manera que, tiene la consideración de *periódico* como otra de sus características.

Otros de los aspectos a tratar y en relación con el anterior es el elemento territorial, que se encuentra desarrollado por el art. 4 de la LIRPF²⁴, esto nos lleva a que los extranjeros residentes en España también se ven obligados de realizar la tributación del IRPF, todo ello de acuerdo con los Convenios y Tratados Internacionales que lo que pretenden evitar es la doble imposición.

De acuerdo con el art. 6.1 de la LIRPF, constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, durante un periodo de tiempo determinado, ya que, el impuesto recae sobre la renta concebida de manera continuada del contribuyente²⁵.

Por lo expuesto, queda claro que el objeto del impuesto²⁶ es la RENTA del deportista como contribuyente, la cual se compone de diferentes rendimientos por los cuales se puede tributar, tales como:

- Rendimientos del trabajo,
- Rendimientos del capital,
- Rendimientos de las actividades económicas,
- Ganancias y pérdidas patrimoniales,
- Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

A simple vista queda, que la práctica de algunos deportes genera unas cantidades económicas muy elevadas, por ello, tenemos que diferenciar si, el deportista realiza el

septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y en las normas reguladoras de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas” apoyado por la propia LO donde en su artículo 10 señala que será cedido hasta un límite máximo de un 50%.

²³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria publicado en el BOE el 18 de diciembre (núm. 302), en su art. 20.1. establece “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”

²⁴ Art. 4 LIRPF “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”.

²⁵ Pérez Royo, F., García Berro, F., Pérez Royo, I., Escribano, F., Cubero Truyo, A., Carrasco González, F.M. (2013). “*Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*”. (7ª Ed.), Tecnos. Pág. 8.

²⁶ Art. 2 de la LIRPF: “Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”.

deporte por su cuenta, es decir, sin estar vinculado a ninguna Entidad Deportiva, o si por el contrario, estuviera ligado a un Club o Entidad Deportiva, siendo diferente la tributación en ambos casos, en tanto que, si se diera el primero de los supuestos, debe hacer frente al Impuesto de Actividades Económicas, con su consecuente IVA o en el caso de Canarias el IGIC, en cambio, para el segundo de los supuestos, haría frente a su tributación exclusivamente mediante el IRPF.

2.2. Limitación temporal de la vida activa de los deportistas y tributación de sus ingresos en el IRPF.

Analizado que el IRPF es un tributo progresivo, y que afecta directamente a los deportistas, tenemos que comenzar diciendo que hay trabajos o profesiones como el que nos trae aquí, donde hay un límite temporal en su ejercicio, y ello afecta a la tributación, ya que sólo puede llevarse a cabo en un periodo de tiempo menor que el resto de los contribuyentes. Por ende, se trata de *rentas fugaces o de rápido agotamiento*, siendo así como lo ha denominado la doctrina.

Las rentas percibidas, se concentrarán así, en un número reducido de ejercicios con una escala de gravamen del IRPF de manera progresiva, incidiendo en los rendimientos del trabajo, donde la carga tributaria será superior en esos años donde el deportista profesional ejerza su deporte, en comparación que, si lo hiciera en un periodo temporal más amplio, teniendo como consecuencia, el efecto multiplicador de la progresividad fiscal en la concentración temporal de rentas.

También cabe señalar que hay otro supuesto de renta irregular en el tiempo, distinto a la concentración temporal de las rentas, pero con una similitud tributaria, en tanto que, tienen un periodo de generación superior a un año. Tiene lugar durante dos o más ejercicios tributarios, y en el momento que se materializa o se hace efectivo, recae un tipo progresivo superior a los tipos que hubieran sido aplicables si se dividiera el rendimiento entre el número de ejercicios de su generación. Para ilustrar mejor lo dicho, podemos referirnos a las primas por fichaje que aparecen en los contratos o incluso las primas por competiciones ganadas o por la excelencia de su carrera deportiva.

En definitiva, hablamos en ambos casos de rentas irregulares, porque las primeras sólo se perciben durante un breve periodo de tiempo en comparación con la vida laboral

de otros contribuyentes y, en segundo lugar, porque los ingresos generados durante más de dos años se hacen efectivos en un concreto ejercicio²⁷.

2.3. Las rentas irregulares en las normas reguladoras del IRPF entre los años 1978 y 2006.

El Legislador siempre ha tenido en consideración lo complicado que es regular las *rentas irregulares* y ha sido consciente desde que se configuró el actual IRPF en 1978. Pero la clave de esta problemática deviene de que el legislador siempre ha pretendido configurar una tributación justa y equitativa a los rendimientos generados en un plazo superior a uno o dos años que son y serán, según nuestro ordenamiento, las rentas irregulares propiamente dichas. Las sucesivas reformas que ha habido sobre el IRPF no han solucionado el problema que nos acontece, que anecdóticamente se quería afrontar con la Ley 44/1978.

A continuación, se mostrará una evolución legislativa como punto de partida en el año 1978 hasta llegar al 2004, paso previo a la actual Ley del IRPF que ya hemos citado anteriormente.

Respecto a la Ley 44/1978, de 8 de septiembre con entrada en vigor el 1 de enero de 1979, fue la primera ley que regulo el IRPF, así como fue también la pionera en introducir una tributación progresiva en la imposición sobre la renta (con una tarifa que llegaba en un principio hasta el 66% para las bases superiores a 12.000.000 de pesetas y al final de su vigencia hasta el 56% para las bases superiores a 9.084.000 pesetas). El legislador era consciente de que era necesario regular los rendimientos obtenidos de forma irregular en el tiempo y para ello era necesario delimitarlos y buscar una regla satisfactoria para todas las partes, y aquí es donde entra en juego el art. 27.1 que venía a decir:

“En caso de incremento o disminución de patrimonio y en los demás supuestos en que los rendimientos se obtengan por el sujeto pasivo de forma notoriamente irregular en el tiempo o que, siendo regular, el ciclo de producción sea superior a un año, el gravamen de los mismos se llevará a cabo de la siguiente forma:

1º Dichos rendimientos o pérdidas se dividirán por el número de años comprendidos en el periodo en que se hayan generado o se consideren imputables. En los casos en que no pueda determinarse dicho periodo, se tomará el de cinco años.

²⁷ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). Capítulo Cuarto. Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas (I). Ingresos de los Deportistas y Progresividad del IRPF. *Deporte y Fiscalidad*. (1ª ed.) Consejería de Turismo, Comercio y Deporte de la Junta de Andalucía. Págs. 171-172.

2º El cociente así hallado se sumará o restará, según proceda, a los restantes rendimientos o incrementos para determinar la magnitud sobre la cual se aplicará la tarifa del impuesto.

3º El resto de las rentas irregulares o pérdidas no acumuladas se gravará al tipo medio que según la escala del artículo veintiocho resulte de la operación anterior. En el caso de las pérdidas no acumuladas, se aplicará a éstas el indicado tipo medio, y su resultado se deducirá de la cuota de tarifa.”

Del mismo, se extrae como se les da el mismo tratamiento fiscal a las rentas irregulares que a las ganancias y pérdidas patrimoniales, una solución técnica que posteriormente sería eliminada en las reformas ulteriores. Y es que esta equiparación tan amplia se debe a todas aquellas rentas que se obtengan de “forma irregular en el tiempo” y, por ende, esa equiparación a las rentas que se perciben durante la corta carrera que tienen los deportistas. Pero la realidad es distinta cuando, al calcular la carga fiscal, se califica a las rentas irregulares como aquellas que se generan en un plazo superior a un año y no de la forma anteriormente dicha.

En cuanto a su Reglamento, aprobado primero por el Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre y posteriormente modificado por el Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, parecía abrirse una puerta a lo anterior, cuando en su art. 118.d) manifestaba que se consideran rendimientos irregulares a, aquellos a los que el Ministerio de Hacienda atribuyese ese carácter de “*notoria irregularidad en su obtención en el tiempo*”, pero con la salvedad de que, durante la vigencia del mismo no se dictó ninguna norma administrativa relativa a los deportistas, únicamente se consiguió corregir el efecto inconveniente de la tarifa progresiva en el caso de aquellas rentas con un periodo de generación superior al año y que además provinieran de fuentes de rápido agotamiento²⁸.

Con posterioridad se aprobó la Ley 18/1991 de 6 de junio, con su posterior entrada en vigor el 1 de enero de 1992. Las amplias reformas sufridas por esta nueva ley no afectaron ni modificaron la concepción ni tratamiento de las rentas irregulares, su nuevo art. 59.1.b) las seguía definiendo de la misma forma que lo hacía el art. 27.1 de la derogada Ley 44/1978. Este nuevo articulado, en este caso el 64, seguía manteniendo el mismo sistema de gravamen consistente en dividir el cociente entre el número de años de generación a una tarifa general, que elevaba hasta el 53% para bases liquidables superiores a 9.500.000 pesetas). Respecto de su reglamento, el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre no avanzaba ni hacía mención alguna a las rentas irregulares. Por lo

²⁸ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Págs. 175-176

expuesto, no hubo ningún cambio que permitiera la inclusión en este régimen de los rendimientos generados por los deportistas profesionales.

En febrero de 1998 y previo a la propia reforma que habría en ese año, se presentó el *informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, elaborado por la comisión creada por la Secretaría de Estado de Hacienda con el fin de establecer una nueva configuración del IRPF. Este estudio y posterior informe, insistió en la complejidad del tratamiento de los ingresos obtenidos en un periodo de tiempo superior al ejercicio, al que calificó como un “generoso procedimiento de promediación”. Tras una breve descripción de este, llegaba a la siguiente conclusión²⁹:

“La complejidad de estos procedimientos es evidente, pero se pone aún más de manifiesto cuando se percibe que se trata de un procedimiento que ha de aplicarse de forma individualizada para cada rendimiento calificado de irregular. Por otra parte, la imposibilidad de compensación entre partidas que integran la renta del sujeto puede introducir una falta de equidad en el sistema que no encuentra justificación razonable.”³⁰

Continuando con el hilo legislativo, debemos destacar que la siguiente reforma del IRPF vino de la mano de la Ley 40/1998 de 9 de diciembre y su novedad fue, que cambia la delimitación y régimen aplicable a las rentas irregulares, mediante la propuesta del informe citado con anterioridad, donde se integra a los rendimientos de largo plazo, con una base imponible del tributo previa aplicación de un coeficiente reductor, que debe girar en torno a valores inferiores al 0,7; se pretendía evitar así una carga excesiva de la progresividad mediante un mecanismo mucho más simple que el anterior, pero con una salvedad, y es que se limita las rentas irregulares a las obtenidas en un periodo superior al ejercicio y sin hacer referencia a las fuentes de rápido agotamiento.

Este nuevo texto legal, gira en torno a que, sólo tendrán la calificación de rentas irregulares las que se hayan generado en un periodo de tiempo superior a dos años, y, por otro lado, abandona el sistema de imputación de estas, para aplicar un porcentaje igualitario de reducción con independencia del número de ejercicios que se hayan generado, pero siempre con la salvedad de que sea superior a dos años.

El art. 17.2. a) de dicha Ley, instaura diferentes porcentajes de reducción dirigidos a las rentas de trabajo, en el que establece lo siguiente:

“El 30 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un periodo de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente,

²⁹ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Págs. 179-180.

³⁰ Magraner Moreno, F. (2005) *Tributación de artistas y deportistas*, CISS, Valencia. Págs. 35 y ss.

así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo”.

El Reglamento de la Ley que se está comentando, cuyo contenido se encuentra en el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero desarrolla en el precepto número 10 una enumeración de rendimientos de trabajo que denomina “exclusivamente” y que son únicamente los que tienen una consideración de irregulares, y se puede apreciar como no aparecen los rendimientos de los deportistas. De esta manera, deja de una forma muy clara, que única y exclusivamente serán las expresamente señaladas o aquellas que tengan un periodo de generación superior a los dos años y que no se perciban de forma periódica o recurrente, que es justo lo que sucede en las retribuciones básicas de las actividades de los deportistas.

La Ley 40/1998 mantiene el mismo concepto de rentas irregulares en sus arts. 21.3 y 24.2.a) cuando regula los rendimientos de capital inmobiliario y mobiliario, así como, en el art. 30 relacionado con los rendimientos de actividades económicas.

La doctrina en su mayoría aceptó este planteamiento debido a las dificultades teórico-prácticas a la hora de rediseñar un nuevo régimen fiscal necesario para este tipo de rentas, y así lo hizo saber COLAO MARTÍN en un comentario sobre la ley referida y su reglamento, pero también con una visión de las anteriores leyes del IRPF en que dice:

“El razonamiento fundamental en que se basa la necesidad de atenuar la progresividad del impuesto en los casos de rendimientos provenientes de fuentes de rápido agotamiento es el de que, una vez agotada la fuente, el sujeto tendrá que seguir obteniendo rentas para poder subsistir, y no podrá hacerlo de tal fuente; habrá pagado así unos impuestos muy altos durante los cortos años de productividad de su fuente de ingresos sin que se tenga en cuenta que esos ingresos han de servirle, teóricamente, para vivir durante un tiempo mucho más largo que el de su obtención. Los argumentos a favor de la consideración de tales ingresos como irregulares siempre han venido, como puede fácilmente deducirse, acompañados de consideraciones acerca de la necesidad de ahorrar fuertes sumas con las que poder hacer frente a las necesidades de futuro. El argumento en contra se deduce directamente del recién expuesto en el supuesto de que se atenúe la carga fiscal en un ejercicio o una serie de ejercicios y de que en el futuro el contribuyente siga obteniendo un nivel determinado de ingresos, que le permita hacer frente a sus necesidades, se estará produciendo una discriminación efectiva de presente para evitar una discriminación eventual de futuro; discriminación, además, difícilmente evaluable en el momento de la limitación de la progresividad, porque ni se conoce exactamente el número de años de ejercicio por parte del sujeto de la actividad ni se conoce su nivel de renta posterior. Se añade a este razonamiento el de que el ejercicio de una profesión durante ciertos años no sólo no impide el de otras en los posteriores, sino que en ocasiones es la puerta de éste, entre otras cosas porque genera una serie de conocimientos útiles a estos efectos”³¹

³¹ Colao Martín, P.A. (2004). *Los rendimientos irregulares en el Impuesto sobre la Rentas de las Personas Físicas, Impuestos*. Pág. 572.

Causa extrañeza que, durante la vigencia de la Ley 40/1998 no se prestara toda la atención o una mayor diligencia, a una posible corroboración como rentas a las obtenidas en un plazo superior a los dos años, en el que se engloba algunos de los rendimientos que generan los deportistas, a los que cuales podrían acogerse y beneficiarse, entre los cuales, podemos destacar las primas por fichaje, los premios e incluso las cesiones entre entidades. Y es que multitud de autores reivindicaron un trato fiscal especial para los deportistas con motivo de la irregularidad de sus rentas, y fue así como CORDERO SAAVEDRA, acabó exteriorizando las siguientes líneas como causa de la incidencia fiscal que provoca la concentración de rentas en un periodo impositivo reducido:

“Si, como se advierte, la temporalidad de la relación laboral que mantienen los deportistas profesionales con las entidades deportivas, se ve cercenada en comparación con otros sectores y actividades laborales, como consecuencia de la concentración del periodo de vida profesional en pocos años, con el obligado declive cuando el deportista, por su edad, debe abandonarla en un momento que pudiera considerarse como álgido para otros trabajos, ello produce como efecto económico que la retribución no pueda identificarse, también en este aspecto, con los trabajadores sometidos al régimen común ordinario. La temporalidad exige un mayor incremento de retribuciones, vinculadas por tanto a un periodo de tiempo menor, y ello repercute en la fiscalidad soportada.

Pero el legislador tributario no ha tenido en cuenta la vieja aspiración de retornar a un tratamiento de rentas irregulares, atendida la base sustantiva que representa el concepto, en nada vinculado o conectado con irregularidades en la vida útil del trabajador”³²

Además, cabe señalar que el porcentaje del 30% del que hablamos con anterioridad se vio aumentado a un 40% a través de la modificación introducida en la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, sobre la Reforma parcial de la Ley del IRPF, y esto vino a colación de que en enero de 2002 la Secretaría de Estado de Hacienda volvió a crear otra comisión para estudiar una nueva reforma del IRPF y qué camino debía de seguir. Ello dio lugar a un nuevo *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, que fue emitido en abril de ese año y su posterior publicación en el Instituto de Estudios Fiscales. Y es que, lo que se pretendía con esta nueva reforma era conservar la propuesta del anterior informe acerca de la integración en la base imponible de todos los rendimientos, incluidos los de trabajo, eso sí, con un plazo de generación superior a dos años u obtenidos de forma irregular en el tiempo, previa reducción de estos, un extracto de este informe defiende:

“Igualmente, la comisión propone que todos los rendimientos a largo plazo, sin excepción alguna y cualquiera que sea su naturaleza, se integren en la base imponible general previa reducción de su importe a través de dos coeficientes. Un coeficiente mínimo de reducción del 40 por 100 –tributación limitada al 60 por 100 restante– que se aplicaría cuando el rendimiento se hubiese generado en un periodo superior a dos

³² Cordero Saavedra, L. (2001). *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*. Lex Nova. Valladolid. Pág. 230.

años, así como a los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, practicándose una reducción máxima del 70 por 100 –tributación limitada al 30 por 100 restante– cuando el rendimiento se hubiese generado en un periodo superior a 5 años.”³³

Para concluir, destacamos el Texto Refundido del Real Decreto Legislativo de 3/2004, que, como resultado de la autorización al Gobierno por las Cortes Generales, contenía substancialmente la versión vigente de la Ley 40/1998, en el momento de su aprobación, el 5 de marzo de 2004, así como su Reglamento aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio³⁴.

2.4. Las rentas irregulares en las normas actuales del IRPF.

La actual norma reguladora del IRPF³⁵ mantiene el mismo planteamiento sobre las rentas irregulares que lo hacía su ley predecesora la Ley 40/1998, de 9 de diciembre entorno a la misma definición y planteamiento, cuyos preceptos son transcritos de una ley a otra de una manera casi idéntica.

Consideremos ahora lo establecido en el art. 18.2 de la Ley 35/2006 en referencia a los rendimientos irregulares y su reducción aplicable en tanto que establece lo mismo que su ley antecesora:

“2. El 30 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2. a) de esta Ley que tengan un periodo de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único periodo impositivo”.

Dejando al margen la referencia al art. 17.2 a), puede observarse que su contenido es literal y lo mismo ocurre con el nuevo reglamento³⁶ donde no se hace mención alguna a los deportistas y sus ingresos o a ningún otro tipo de rendimientos del trabajo.

³³ *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2002. Pág. 141.

³⁴ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Págs. 173-184.

³⁵ 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 publicado en el BOE el 29 de noviembre (núm. 285).

³⁶ Real Decreto 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 publicado en el BOE el 31 de marzo (núm. 78).

Como resultado de lo anterior queda reflejado como los ingresos de los deportistas con un periodo de generación inferior a los dos años tributan por el IRPF como cualquier rendimiento obtenido durante el ejercicio³⁷.

Este planteamiento tan rígido, que ni siquiera permite que los premios puedan considerarse rentas irregulares, ha sido duramente criticado por RODRIGUEZ TITOS, PLAZA ROMERO y GONZÁLEZ MARTÍN, donde llegan a la siguiente conclusión:

“En el ámbito de las personas físicas, la evolución normativa de estos últimos veinticinco años ha sido bastante más errática, con artículo de nuestras normas específicamente dirigidos a regular aspectos concretos de la fiscalidad de los deportistas, pero sin que haya existido una voluntad clara de crear un marco fiscal específico para este sector, con notables particularidades. Posiblemente, el único aspecto que se ha regulado de forma amplia y exhaustiva sea la fiscalidad de los derechos de imagen. No obstante, esta iniciativa ha tenido un carácter penalizador, es decir, evitar determinados abusos que se habían venido produciendo hasta el año 1996.

Nuestros deportistas echan en falta normas fiscales que, o bien incentiven su actividad o, cuando menos, tengan en cuenta su peculiar forma de generar rentas (normalmente acumuladas en un periodo muy corto). En este último campo, sobre todo, es donde creemos que el legislador debe centrarse para mejorar nuestro marco fiscal. Al igual que en otros países de nuestro entorno, creemos que deberían ampliarse las normas en el ámbito de la «previsión social» (al estilo de la mutualidad de los deportistas profesionales) y, adicionalmente, regular un sistema que permita diferir en el tiempo la tributación de las rentas que obtienen los deportistas en su, normalmente, corta carrera, con el objetivo de paliar de forma razonable la progresividad del impuesto sobre la renta de las personas físicas”³⁸.

Definitivamente no son los únicos que critican estas medidas, sino que, también RODRIGUEZ RODICIO reprocha a la nueva Ley 35/2006 que “no está prevista la corrección de la no temporalidad respecto de aquellas rentas obtenidas por estas personas, que tienen una vida profesional de corta duración”³⁹.

2.5. Doctrina del Tribunal Supremo: los ingresos de los deportistas no tienen carácter de rentas irregulares.

La sentencia del Tribunal Supremo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 21 de mayo de 1992, sentó doctrina que posteriormente sería ratificada por diferentes pronunciamientos, donde explica como cuestión de fondo el tratamiento que reciben las

³⁷ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Págs. 185-186

³⁸ Rodríguez Titos, D., Plaza Romero, D., y González Martín, F. “Derecho Deportivo y Derecho tributario” en AAVV (Directores I. Jiménez Soto y E. Arana García), *El derecho Deportivo en España 1975-2005*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, pág. 664.

³⁹ Rodríguez Rodicio, J.R. (2007) “Rentas Irregulares”, *Impuestos*. Núm. 12. Pág. 19.

rentas irregulares a través del IRPF de acuerdo con la Ley 44/1978 y en la que manifestaba en su fundamento de Derecho tercero que:

“En su primitiva redacción aplicable al caso (puesto que, posteriormente, ha sido objeto de diversas modificaciones), el artículo 27 de la Ley 44/1978 estableció un régimen especial para los «supuestos en que los rendimientos se obtengan por el sujeto pasivo de forma notoriamente irregular en el tiempo o que, siendo irregular, el ciclo de producción sea superior a un año».

Pese a los esfuerzos argumentales de la parte actora y sin desconocer que para el ejercicio de ciertas actividades remuneradas el tiempo de «vida activa» es más corto que para otras, no puede sumirse en la norma transcrita el supuesto de los emolumentos percibidos con carácter ordinario por los futbolistas profesionales, abstracción hecha de que pudiera serlo lo cobrado por «ficha» –en el sentido antes expuesto–, que no es de consideración en este caso por no haberse probado que, dentro de los haberes percibidos, se hallase incluida. La expresión «notoriamente irregular en el tiempo» no está referida al total en que se ejerza la actividad remunerada, sino al periodo impositivo en que los rendimientos se generen. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas gira en torno a las que se perciban (art. 26-1) en el periodo impositivo (normalmente, coincidente con el año natural), y son «irregulares» aquellas rentas que se devenguen de forma discordante con tal periodo impositivo o acorde con periodos uniformes superiores al año. Ninguna relación guarda este concepto de la Ley 44/1978 con el hecho (cierto, pero no comprendido en la misma) de que existan actividades remuneradas que sólo pueden ejercitarse durante un número de años menor que otras.

Es verdad que la tarifa de este Impuesto comporta un gravamen especialmente oneroso en aquellos casos donde se perciben elevadas retribuciones durante un corto número de años, en comparación con aquellos otros donde la retribución es menor a lo largo de un dilatado periodo de vida activa. En el primer caso, surge un reducido número de años donde se pagan altas cuotas; en el otro, un extenso número de años donde se pagan cuotas más bajas. El problema no está, fundamentalmente, en dicha disparidad sino en que los primeros deben, en buenos principios, acudir al ahorro como medio de subvenir a los años de pasividad; y el producto del ahorro resulta, de nuevo, gravado como «rendimientos de capital». Sin duda consciente de este efecto, el Sistema Tributario ha arbitrado como medio de atenuarlo (desde luego, años después y, por tanto, no aplicable al caso que se enjuicia), el sistema de los «Planes y Fondos de Pensiones» de la Ley 8/1987, de 8 de junio. Con arreglo a él, ciertas cantidades son deducibles de la base liquidable en el ejercicio en que obtuvo el rendimiento, si se destinan a tales Planes (con lo que resultan liberadas del IRPF) y sólo quedan gravadas como rendimientos de capital cuando, años después, se perciba la contraprestación a la inversión en el Plan de Pensiones.

Significa cuanto antecede que aun sin desconocer –como no lo ha desconocido el actual Legislador tributario, y ha sido su atención desde la vieja Contribución de Utilidades– la peculiar problemática que encierra el gravamen de aquellas rentas del trabajo que, por cualesquiera circunstancias, sólo pueden obtenerse en un corto periodo de vida activa, dicha situación no puede identificarse con el concepto de «rentas irregulares» que contiene la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 8-9-1978, y que matiza, aún más, la Ley 18/1991, de 6 de junio, de este Impuesto (vigente a partir de 1o de enero del año en curso) en cuyo artículo 59-1-b) se repite el concepto del art. 27-1 de la anterior.⁴⁰

Y es que de acuerdo con la interpretación de la Ley 44/1998 y la sentencia, no cabe duda de que la fugacidad o el rápido agotamiento de una fuente de renta no implica

⁴⁰ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Págs. 191-192.

su valoración como irregular a efectos fiscales, que sólo da lugar si se generan en un periodo superior a dos años⁴¹.

Lo dicho hasta aquí supone que, nuestro ordenamiento no recoge como rentas irregulares a las rentas de los futbolistas, pero si cabe otra posibilidad y es que alguno de los rendimientos que generen puedan tener alguna reducción u otra consideración tributaria si cumplen los requisitos sobre su generación en el plazo superior a dos años. Según comenta el Letrado del Tribunal Supremo, JOSÉ RAMÓN APARICIO DE LÁZARO:

“La STS, de manera taxativa, se refiere a lo cobrado en concepto de "ficha"; esto es, la cantidad estipulada de común acuerdo entre el club y el futbolista, por el hecho de celebrar el contrato de trabajo, cuya cuantía debe constar por escrito en el mismo, así como los periodos de pago, siempre que corresponda a un lapso temporal superior a dos años, al margen de que se efectúe un pago único o de que se convenga el fraccionamiento y los consiguientes plazos de pago de la cantidad acordada. Y, de igual forma, pueden merecer la misma consideración, en cuanto cumplan los requisitos del artículo 18.2 LIRPF: la indemnización no exenta por despido o cese de la relación laboral; ingresos por actos, exhibiciones o partidos homenaje; determinados premios, como los que responden a la consecución de objetivos a largo plazo; y la participación del futbolista en el precio de los traspasos a otro club, con el requisito temporal de permanencia de dos años en el club de origen”.

Razón esta por la cual, las rentas irregulares han sido, están y seguirán siendo objeto de un debate intenso, y tal es así que, el Tribunal Supremo ha admitido varios recursos de casación en relación con los rendimientos obtenidos por otros deportistas profesionales. De ahí que haya que hacer mención entre otro a los AATS de 9 de marzo (RCA/6034/2017), y 26 de febrero de 2018 (RCA/6312/2017), 19 de julio (RCA/2067/2017 y 2522/2017 -resuelto por STS de 20 de marzo de 2018-) y 21 de junio de 2017 (RCA/2070/2017-resuelto por STS de 19 de marzo de 2018-)⁴².

2.6. Posibles ingresos de los deportistas a los que puede aplicarse el régimen de las rentas irregulares.

Nuestro ordenamiento no recoge a las rentas de los deportistas como rentas irregulares, pero cierto es, que, desde un punto de vista pragmático, los otros rendimientos que generan los deportistas si que pueden tener tal consideración y consigo, beneficiarse de la reducción, si cumple el requisito de la generación superior a dos años.

⁴¹ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Herмосín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Pág. 192.

⁴² Aparicio de Lázaro, J. R. *El Régimen Tributario del Fútbol en España*. Letrado del Tribunal Supremo. Págs. 21-23

La doctrina, ahondando en la laguna que sufre la ley sobre el tema que tratamos, ha enumerado diferentes rendimientos o posibles rentas que se puedan generar y que podrían disfrutar del tratamiento de *rentas irregulares*. Así es como CAZORLA PRIETO Y CORCUERA TORRES⁴³ no prestan atención a la posibilidad o no de rentas irregulares en los ingresos de los deportistas, sino que, parten de la premisa de que desde la Ley del IRPF del año 1978 ha negado esa calificación y hay rendimientos que si pueden adquirir tal condición de renta irregular, tales como, las siguientes: 1) Indemnizaciones por cese o despido; 2) Premios por antigüedad; 3) Cantidades percibidas en los partidos homenajes y 4) Primas de fichajes que se cobran de una vez.

No sólo estos autores han realizado una enumeración de los otros rendimientos que tendrían la misma consideración, sino que CHICO DE LA CÁMARA⁴⁴ establece otra enumeración de posibles ingresos a los que aplicar la cualidad de rentas irregulares, tales como: 1) Indemnización no exenta por despido o cese; 2) Premios por antigüedad; 3) Ingresos por actos, exhibiciones o partidos homenaje; 4) Primas por fichaje y 5) Premios por logro de objetivos a largo plazo.

URQUIZU CAVALLÉ⁴⁵, en su artículo realiza también una exhaustiva clasificación de los rendimientos que tendrían tal consideración y reducción del 40%, rendimientos que coinciden con los autores anterior a excepción de los siguientes: 1) Rendimientos derivados de la compra de acciones o participaciones; 2) Indemnizaciones del régimen general de la Seguridad Social en caso de lesiones no invalidantes; 3) Prestaciones por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente satisfechas por las entidades deportivas o los entes públicos.

Debemos resalta la complejidad de la estructura fiscal en cuanto a las remuneraciones de los deportistas, consonante entre los contratos individuales y los convenios colectivos y es que, ya lo aventuró CORDERO SAAVEDRA⁴⁶, en la

⁴³ Cazorla Prieto, L.M. y Corcuera Torres, A. (1999) *Los impuestos del Deporte*. Aranzadi. Pamplona. Págs. 230-232.

⁴⁴ Chico de la Cámara, P. (2003) "Principales novedades que introduce la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de Reforma Parcial del IRPF, en la fiscalidad de los deportistas". *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*. Núm. 9. Págs. 25 y ss.

⁴⁵ Urquizu Cavallé, A. (2006). "La Tributación de las rentas obtenidas por los futbolistas extranjeros en España" *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*. Núm. 16. Págs. 251 y ss.

⁴⁶ Cordero Saavedra, L. (2001). *Op. Cit.* Págs. 53 y ss.

complejidad existente de una enumeración pacífica de los rendimientos de los deportistas y su generación en un periodo superior a los dos años⁴⁷.

2.7. La ficha o prima que perciben los deportistas con motivo de contratación o fichaje.

Desde un punto de vista conceptual, la prima de fichaje se encuentra estipulada en el Convenio Colectivo de Fútbol⁴⁸, más en particular en el art. 22, que viene a establecer:

“1. Es la cantidad estipulada de común acuerdo entre el Club/SAD y el Futbolista Profesional, por el hecho de suscribir el contrato de trabajo.

2. Su cuantía deberá constar por escrito en el mismo, así como los períodos de pago, que podrán dividirse como mínimo en cuatro plazos distribuidos proporcionalmente a lo largo de la temporada, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 27 del presente Convenio.

3. En el supuesto de que no pudiera determinarse la cantidad imputable a cada año de vigencia del contrato, cuando éste sea superior a uno, se entenderá que es igual al cociente que resulte de dividir la cantidad estipulada por los años de vigencia inicialmente pactados”.

De la regulación expuesta, no se termina de comprender si la prima de fichaje tiene una calificación como un rendimiento obtenido en un plazo superior a los dos años o por el contrario no. En opinión de MUÑOZ BAÑOS⁴⁹, mantiene que:

“Hay que tener muy presente que con la normativa vigente en la mano, una renta es irregular cuando se obtiene de forma notoriamente irregular en el tiempo (que parece no es el caso que nos ocupa) o cuando, percibiéndose de forma regular desde el punto de vista temporal, tiene un ciclo de producción superior al año.

Por este segundo camino, ciclo de producción superior al año, podría encajarse el carácter irregular de las rentas de trabajo percibidas por los deportistas, puesto que los fichajes por los Clubs deportivos suelen hacerse por varias temporadas, lo cual supone que el importe de la «ficha» (que es el ingreso fundamental del deportista) se genera en ese espacio de tiempo. De todas formas, el argumento queda desvirtuado cuando el deportista ficha exclusivamente por una temporada o percibiendo cantidades en función del número de competiciones o encuentros deportivos en los que efectivamente participe.”

Se debe agregar que las partes puedan pactar cualquier cosa, como puede ser una prima de fichaje anual, es decir, no establecida por el número de años en los que el deportista esté ligado al Club, sino por cada una de las temporadas en la que el deportista preste sus servicios, incluso llegando a percibir cuantías distintas en cada ejercicio. Pero en el supuesto de que no se haya pactado anualmente, desde el punto de vista de LASARTE ÁLVAREZ, RAMOS PINTO, ARRIBAS LEÓN y HERMOSÍN ÁLVAREZ,

⁴⁷ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Págs. 193-198.

⁴⁸ Resolución de 23 de noviembre de 2015, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional.

⁴⁹ Muñoz Baños, C., (1981) “Las rentas de trabajo de los deportistas en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Jurídica Española La Ley*. Núm. 4. Pág. 849.

nos encontraríamos ante un rendimiento obtenido en un plazo superior a los dos años y, por ende, potestativo de aplicación de la reducción del 40% a la hora del gravamen del IRPF.

De acuerdo con la Dirección General de Tributos, ésta emitió la consulta número 0414-04, de 26 de febrero de 2004, donde el consultante preguntaba acerca de la reducción que ofrecía el art. 17.2.a) de la Ley 40/1998 es aplicable a la prima de fichaje y la respuesta de dicho órgano fue:

“En el presente caso, se trata de determinar si existe, respecto a la «prima de contratación o fichaje», un periodo de generación superior a dos años, cuando el contrato tiene una duración superior también a los dos años, a efectos de poder aplicar la reducción del 40 por 100 del artículo 17.2.a). Al respecto, este Centro Directivo considera que la citada prima no está vinculada a la existencia de un período de generación superior a dos años, sino que surge «ex novo» con la firma del contrato entre el futbolista profesional y el club o sociedad anónima deportiva como un derecho económico del mencionado contrato y sin que sea necesaria la existencia de un periodo temporal superior a dos años para tener derecho a ella.

Por tanto, no resulta aplicable a la «prima de contratación o fichaje» la reducción que el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto establece tanto para los rendimientos con periodo de generación superior a dos años como para los calificados reglamentariamente como notoriamente irregulares, calificación esta última que tampoco procede pues no se corresponde con ninguno de los supuestos a los que el artículo 10.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE del día 9), otorga tal consideración”.

Los autores anteriormente mencionados se oponen a esta interpretación y se apoyan en la opinión vertida por COLAO MARÍN cuando dice que el periodo de generación *“puede darse tanto antes como después del momento de realización e imputación del rendimiento. En ocasiones una situación anterior da paso a una situación que genera rentas de futuro cuyo origen económico se fundamenta jurídica y económicamente en ese futuro, por lo que es ese periodo futuro el que hay que tener en cuenta, tanto para ver si se dan las condiciones para que un rendimiento se considere irregular como para, en su caso, determinar los años de generación”*⁵⁰. Bien es cierto que, la prima de fichaje surge del contrato de trabajo entre el futbolista y el Club y no retribuye directamente los servicios sino su vinculación durante una o más temporadas, cumpliendo el requisito temporal si se pacta una duración de más de dos años, elemento imprescindible para determinar la cuantía. Ahora bien, distinto es el momento en el que se satisfaga la cantidad acordada, que debe ser la cuestión que trata la respuesta transcrita al decir *“sin que sea necesaria la existencia de un periodo temporal superior a dos años para tener derecho a ella”* La dirección General estima que la reducción no pueda

⁵⁰ Colao Martín, P.A. (2004). *Op.Cit.* Pág. 575.

aplicarse a ningún rendimiento que se perciba antes ese tiempo mínimo, aunque se remunere el trabajo realizado⁵¹.

2.8. Remuneración por cesión a un tercero de los servicios del deportista.

Para finalizar el capítulo, se hará especial mención a una figura que suscita dudas por su desconocimiento en tanto que, la cesión de deportistas y más en concreto de futbolistas es una práctica muy común y atendemos especialmente a los rendimientos generados en ese periodo, y su calificación o periodo de generación superior a dos años.

Respecto a su regulación, la cesión temporal de los trabajadores ha sido un tema complicado de tratar por el Estatuto de los Trabajadores y es que ha habido una evolución abismal, de tal modo que en un primer momento estaba prohibido la cesión de trabajadores y en la actualidad no sólo se ha admitido, sino que se ha regulado a través de las diferentes pautas marcadas por la Unión Europea y la flexibilidad de los mercados. En el ordenamiento jurídico español, la cesión de trabajadores se recoge en el art. 43 del ET, así como en la Ley 14/1994, de 1 de junio de Empresas de Trabajo Temporal.

En el ámbito del deporte, la doctrina insiste en que todas las partes se benefician, porque el deportista sigue practicando deporte, el Club cedente se beneficia de que su deportista seguirá mejorando como tal, y el cesionario se beneficia de sus cualidades. Pero lo más importante es que todas las partes deben estar de acuerdo.

Este tipo de acuerdo se encuentra amparado por el Real Decreto 1006/1985 sobre la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Las cesiones temporales de deportistas vienen albergadas en el art. 11. Para el supuesto de que la cesión viniera precedida por iniciativa del deportista, su empleador deberá aceptarlo si sus servicios no han sido utilizados durante una temporada para participar en la competición oficial que corresponda. Por lo expuesto, claro queda, que el cesionario se subroga en los derechos y obligaciones del cedente y más en particular el apartado 4 del artículo mencionado con anterioridad del RD establece⁵²:

“Si la cesión tuviera lugar mediante contraprestación económica, el deportista tendrá derecho a percibir la cantidad acordada en pacto individual o colectivo, que no podrá ser inferior al 15 por 100 bruto de la cantidad estipulada. En el supuesto de cesión recíproca de deportistas, cada uno de ellos tendrá derecho, como mínimo, frente al club

⁵¹ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Págs. 199-201.

⁵² Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Págs. 215-216

de procedencia, a una cantidad equivalente a una mensualidad de sus retribuciones periódicas, más una doceava parte de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidos durante el último año”.

Desde un punto de vista fiscalizador, nos podemos preguntar si se puede aplicar la reducción del 40% por estimar que se obtienen en un periodo superior a dos años o por si el contrario ubicarla como rentas irregulares conforme a la enumeración del Reglamento del IRPF. En opinión de RELEA SARABIA estas rentas deben incluir esa reducción del 40 por 100 en base a:

“La participación del futbolista en el precio de los traspasos a otro club, a que se refiere el artículo 13.a) del R.D. 1006/1985, también con el requisito temporal de permanencia de dos años en el club de origen. E, igualmente, la participación en el precio de las cesiones de carácter temporal, a que se refiere el artículo 11.4 de la misma norma, si bien en este caso, dado que no se extingue la relación laboral con el club de origen, podría defenderse, quizás, que el pago se subsume en el de cantidades satisfechas por la modificación de las condiciones de trabajo que recoge el artículo 10 del Reglamento, por lo que no sería necesario el transcurso de dos años en el club cedente, siendo, sin más requisitos, por disponerlo dicho artículo, un rendimiento notoriamente irregular en el tiempo. Obviamente, esta tesis sólo tendría sentido en el caso de que se atribuya al pago al jugador un carácter indemnizatorio, lo cual es cuestionable, toda vez que, como ya razoné en el capítulo 2.9, responde más bien al concepto de participación en el beneficio que el club de procedencia obtiene por la cesión que al indemnizatorio.

De lo expuesto por el autor, se puede considerar para que la reducción sea lícita, que las rentas generadas por la cesión sean consideradas irregulares y, por consiguiente, que se puedan encuadrar dentro del art. 11 del Reglamento del IRPF. En opinión de, LASARTE ÁLVAREZ, RAMOS PINTO, ARRIBAS LEÓN, HERMOSÍN ÁLVAREZ:

“La propuesta de que la participación de un deportista en la cantidad pagada por su cesión se considere como pago en compensación por la modificación de las condiciones de trabajo es sugestiva; quedaría así incluida en el artículo 11.1.e) del Reglamento, siempre que cumpliera el requisito exigido por esta norma de imputación en un único periodo impositivo. El problema está en que el Estatuto de los Trabajadores no regula la cesión como un supuesto de tal modificación; el artículo 43 sobre cesión de trabajadores aparece en una sección sobre garantías por cambio de empresario, mientras que el artículo 41 sobre modificaciones substanciales de las condiciones de trabajo está en una sección sobre movilidad funcional y geográfica dentro de la misma empresa. No obstante, creemos que esa interpretación puede defenderse porque, por un lado, la limitación y deficiencia de la regulación de la cesión por parte de dicho Estatuto es manifiesta; y, por otro, el artículo 41 ofrece un concepto muy amplio de tales modificaciones al decir que se entiende “que concurren las causas a que se refiere este artículo cuando la adopción de las medidas propuestas contribuya a mejorar la situación de la empresa a través de una más adecuada organización de sus recursos, que favorezca su posición competitiva en el mercado o una mejor respuesta a las exigencias de la demanda”.

Respecto a la objeción que perfila el propio autor sobre la cantidad que recibe el deportista, este mantiene que no se trata de una indemnización, sino que es partícipe del beneficio del cedente, es más, el Reglamento no habla de indemnización sino de compensación o reparación.

Queda un último elemento que analizar para poder llegar a la reducción y es su consideración como un rendimiento generado en un periodo superior a los dos años, de acuerdo con el art. 18.2 de la Ley, por lo que, cuando fuese al menos por ese plazo se debería de aplicar la reducción, ello en opinión de LASARTE ÁLVAREZ, RAMOS PINTO, ARRIBAS LEÓN, HERMOSÍN ÁLVAREZ⁵³.

CAPÍTULO III. LA IMPOSICIÓN DIRECTA SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS RESIDENTES Y NO RESIDENTES “IMPATRIADOS”. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE TRABAJADORES DESPLAZADOS AL TERRITORIO ESPAÑOL.

3.1. Normativa aplicable y contenido de este régimen especial.

La normativa aplicable para los no residentes la encontramos principalmente en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, así como en el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio que aprueba el reglamento del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

La reforma más sustancial del TRLIRNR viene recogida en la Ley 35/2006, que establece regímenes especiales alternativos al IRPF y el que nos trae a colación, lo encontramos en la sección 5ª a través del art. 93, precepto que ha sido desarrollado por el Reglamento de dicha ley en los arts. 113 a 120, así como, en la Ley 36/2006 de 29 de noviembre de medidas para la prevención del fraude fiscal.

De acuerdo con esta norma, las personas físicas que se desplacen a territorio español como consecuencia de un trabajo y consigo tengan residencia fiscal en España, se convertirán en contribuyentes al IRPF, bien tributando por dicho régimen o con la posibilidad de tributar por el IRNR, equivalente a que no han residido en España. El IRPF limita ese derecho de contribución a quienes no hayan sido residentes en España en los últimos 10 años anteriores (10 periodos impositivos) a su llegada a nuestro país, de ahí la denominación de *impatriados*, que son los contribuyentes que suelen beneficiarse de este régimen fiscal.

⁵³ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Págs. 215-218.

Tanto el texto legal como el reglamento denominan a este grupo de contribuyentes como *personas físicas o trabajadores*, evitando cualquier referencia a la nacionalidad, por lo que podrán hacer uso de dicha figura tanto nacionales como extranjeros siempre que cumplan con unos requisitos que serán analizados posteriormente. También hay que destacar que no se hace uso de la expresión “deportistas”, pero si es conocido que este régimen de una manera implícita va dirigido a ellos como fomento fiscal para que deportistas de élite lleguen a nuestro país.

Además, desde que el legislador permite al contribuyente la opción de tributar por el IRPF o por el IRNR queda evidente que esta opción irá acorde al tributo que tenga una menor carga fiscal y consiga más beneficiosa. Es más, el contribuyente del IRPF se ve sometido a una escala de gravamen que transcurre desde el 19% al 45% a diferencia del IRNR que tiene un tipo proporcional del 24%.

A continuación, se citan diferentes comentarios doctrinales que mantienen que la finalidad de este tributo es favorecer la entrada y permanencia de profesionales de todos los ámbitos a nuestro país, y CHICO DE LA CÁMARA hace un comentario a la Ley de Acompañamiento de 2004 donde se introdujo la nueva forma de tributación manifestando lo siguiente⁵⁴:

“(…) Aunque el diseño de la norma estaba planteado de forma general para cualquier actividad laboral, no circunscrita necesariamente al ámbito deportivo, sin embargo no faltaron quienes denominaron de forma impropia a esta norma la «Ley Beckham» como consecuencia de un rumor ciertamente extendido de que la inclusión del precepto tenía como destinatarios principales a ciertos jugadores de fútbol que ese mismo año habían pasado a formar parte de las plantillas de los distintos equipos de la primera división de nuestro deporte nacional. A priori la aparición de la citada norma fue valorada positivamente por los clubes de fútbol (que en la mayoría de las ocasiones son los que se hacen cargo del coste económico derivado del pago de los impuestos sobre la renta a los que están sometidos los deportistas de élite en sus relaciones con el club al pactarse en los contratos la cláusula «libre de impuestos»)”⁵⁵

Por otro lado, LANDA AGUIRRE afirma que:

“Puede entenderse que el legislador lo que pretende precisamente es que el negocio del deporte profesional en España sea lo más competitivo posible frente a las ligas extranjeras, y que los clubes y entidades deportivas españolas puedan lograr la contratación de los mejores deportistas mundiales en beneficio e interés de las ligas profesionales españolas frente a las de sus rivales directos como Inglaterra o Italia, en

⁵⁴ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). Capítulo Séptimo. Otros aspectos de la tributación de los deportistas en la imposición directa sobre la Renta de las Personas Físicas Residentes y No Residentes. *Deporte y Fiscalidad*. (1ª ed.) Consejería de Turismo, Comercio y Deporte de la Junta de Andalucía. Págs. 325-328.

⁵⁵ Chico de la Cámara, O. (2006). “Los regímenes especiales que concede nuestro sistema tributario a los deportistas para favorecer la generación de renta en nuestro país” *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 17, pág. 161.

la pugna por un mayor valor de sus derechos de retransmisión y de publicidad sobre todo en los llamados mercados emergentes asiáticos.”⁵⁶

El mismo autor también hacía una crítica a esta modalidad de tributación, ya que lo consideraba discriminatorio con el resto de los contribuyentes llegando a decir:

“Se está produciendo una discriminación positiva (al igual que sucede con la tan traída legislación penal sobre la violencia de género) que puede ocasionar problemas en el orden interno en cuanto vicios de constitucionalidad en aplicación del principio de igualdad, como desde el punto de vista de la legislación comunitaria en aplicación de principios de no discriminación entre nacionales comunitarios ambos residentes fiscalmente en España”⁵⁷

En definitiva, MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI manifiesta que el propósito indudable es la reducción fiscal de los destinatarios de este régimen, pudiendo llegar a:

“vulnerar el principio constitucional de igualdad tributaria, constituyendo un privilegio para aquellos a quienes va dirigido”⁵⁸

Finalmente, y deducible de lo expuesto, de acuerdo con el art. 1 del TRLIRNR queda claro que se trata de un tributo *directo*, ya que grava la renta obtenida en nuestro territorio por las personas físicas y entidades no residentes, así como *real* ya que grava la capacidad económica. Para poder disfrutar de este régimen especial, se le ha de comunicar a la Administración Tributaria mediante la presentación del modelo 149, además de ir acompañado de un documento justificativo de la relación existente entre el deportista y el Club o Sociedad Deportiva que los une. Y todo ello sin pasar por alto la última reforma legislativa correspondiente a la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

⁵⁶ Landa Aguirre, I. (2004). “Los derechos de explotación de la imagen, los deportistas y la opción de tributación en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 14. Pág. 21.

⁵⁷ Landa Aguirre, I. (2004). *Op. Cit.* Pág. 21.

⁵⁸ Martínez- Carrasco Pignatelli, J.M. (2007). “El régimen fiscal especial para trabajadores desplazados en la Ley 35/2006 del IRPF”, *Quincena Fiscal*, núm. 12. Pág. 1.

3.2. Requisitos para su ejercicio.

3.2.1. Que la persona física no haya residido en España durante los 10 años anteriores a su desplazamiento a nuestro país.

Tanto el art. 93.1.a) de la Ley como el art. 114 del Reglamento hablan de “nuevo desplazamiento”, una expresión que, interpretada de forma literal, sólo sería aplicable en aquellos contribuyentes que lleguen a España y no hayan residido con anterioridad. No obstante, como ya se ha comentado con anterioridad, podrían beneficiarse de dicha tributación tanto sujetos nacionales como internacionales, por lo que hay que hacer una interpretación de la literalidad.

La intención de este precepto era evitar la maniobra elusiva del IRPF del contribuyente español que se marchara a otro país y posteriormente regresar y tributar por el IRNR, y es que, desde otro tenor interpretativo, el legislador ha querido otorgar esa protección fiscal sólo a personas que no han desarrollado en España ninguna actividad ni han sido residentes en los últimos 10 periodos impositivos.

Finalmente, a la interpretación que han llegado LASARTE ÁLVAREZ, RAMOS PINTO, ARRIBAS LEÓN, HERMOSÍN ÁLVAREZ es que esta tributación se aplica a todos los *impatriados* al margen de su nacionalidad, pero nada impide que el nuevo residente tenga ya la nacionalidad española y pueda acogerse a tal opción⁵⁹.

3.2.2. Que su llegada a España sea con motivo de un contrato de trabajo.

Como en el requisito anterior, este también se encuentra recogido en los artículos mencionados anteriormente, con la salvedad de la letra, en este caso se corresponde con el art. 93.b) y art. 113.b), en el que ambas disposiciones dicen:

“Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo. Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este”.

El contenido de este mandato es claro, lo que pretende el legislador es que la persona que se desplace a España lo haga por razones de trabajo, excluyendo así a quienes tengan ingresos a través de un establecimiento permanente.

⁵⁹ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Págs. 328-329.

Por lo expuesto, queda claro que el hecho principal que justifica la tributación por el IRNR es la llegada a España a trabajar y con la consecuente generación de rendimientos del trabajo⁶⁰.

3.2.3. Que el trabajo efectivo sea en España, por y para empresas radicadas y con sede social en nuestro país.

De nuevo, el art. 93.1.C) de la Ley y el art. 114 del Reglamento determinan la necesidad de que el trabajo efectivo se realice en España. El precepto 93 viene a establecer:

“Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español”

Por su parte, CHICO DE LA CÁMARA realiza un comentario a lo manifestado por la ley, en tanto que plantea la duda de aquellas personas que se trasladan diariamente para trabajar en otro país, conocidos como *trabajadores transfronterizos*, y es que la premisa aquí es el desplazamiento de residencia fiscal⁶¹.

Todo ello cuando ese trabajo efectivo en España sea de una duración de al menos 183 días.

3.2.4. Que las rentas obtenidas no estén exentas de tributación en el IRNR.

Las rentas exentas las encontramos reguladas en el art. 14 del RD Leg^o 35/2006 más en concreto prestamos atención a los apartados a) y b) que establece:

a) Las rentas mencionadas en el artículo 7 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, salvo las mencionadas en la letra y), percibidas por personas físicas, así como las pensiones asistenciales por ancianidad reconocidas al amparo del Real Decreto 728/1993, de 14 de mayo, por el que se establecen pensiones asistenciales por ancianidad en favor de los emigrantes españoles.

b) Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros”.

De lo anterior se extrae y de una manera lógica, que cualquier renta exenta por el IRPF también lo estará por el IRNR y se destaca del apartado a) la remisión que hace al Texto Refundido de 2004.

⁶⁰ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Págs. 330-331.

⁶¹ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Págs. 331-333.

3.3. Beneficiarios del régimen especial como contribuyente del IRPF.

Parece claro quiénes serán los contribuyentes por el IRNR, pero aquí se ahondará un poco más en ello. Desde el art. 93.1 de la Ley 35/2006, que como ha quedado constancia por activa y por pasiva, trata sobre Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, deja la coletilla de “*manteniendo la condición de contribuyentes del IRPF*” y esto se debe a que ciertamente cualquier ciudadano residente en España debe tributar por el IRPF. Pero como bien se ha expuesto, existe el régimen fiscal especial del IRNR que permite aplicar la normas y liquidaciones propias de este tributo a todos aquellos que no hayan residido en España los diez periodos impositivos anteriores a su llegada.

Esta posible contradicción un tanto peculiar, se debe al título general que recogen los modelos elaborados por la Agencia Tributaria para comunicar la opción que se ejercita (modelo 149) y para proceder a la declaración de liquidación (modelo 150), que recibe el nombre de *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes*. Y derivado de lo expuesto, entienden LASARTE ÁLVAREZ, RAMOS PINTO, ARRIBAS LEÓN, HERMOSÍN ÁLVAREZ que “*es lógico, porque el contribuyente que hace esta opción no se convierte en sujeto pasivo del IRNR*”, así como, en traslado al art. 114.1 del Reglamento del IRPF llega a decir que “*la deuda tributaria del IRPF se determinará con arreglo a las reglas del IRNR*” y, por ende, pueden darse declaraciones positivas, negativas e inclusive a devolver.

Conforme al planteamiento que realiza el legislador, puede suscitarse alguna laguna, y que lleve a preguntarse: ¿cuáles son las rentas por las que tributa el trabajador desplazado en este régimen especial?⁶² Y ante esto hay dos respuestas posibles:

- Como contribuyente del IRPF verá sometido a gravamen todas sus rentas, de cualquier clase y origen, tanto si las ha obtenido en España como si lo ha hecho en el extranjero.
- Si aplicamos las reglas del IRNR tributará sólo por las rentas obtenidas en nuestro territorio nacional.

⁶² Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Pág. 338

Esta incertidumbre, lo despeja primero la Ley 35/2006, en la que en ningún momento se hace referencia a las rentas sujetas, y segundo lugar, el Reglamento 439/2007 en consonancia con el art. 13.1. c) de la Ley 5/2004 que dice “*Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español*”. Tal conclusión es muy importante para delimitar su tributación con el resto de las rentas obtenidas en el mundo y que no tienen cabida en el INRN y que sí tendría en el IRPF.

3.4. Tipos impositivos

La diferencia en los tipos del IRPF y del IRNR es lo que hace que un sujeto tributario se decante por la tributación de uno u otro impuesto.

Para conocer la tributación, nos trasladamos al art. 25.1.a) del RD Legº 5/2004, y que, para hacerlo más ilustrativo se adjunta un cuadro sobre la evolución del tipo impositivo con el transcurso de los años, que ha sido extraído de la Agencia Tributaria⁶³.

Año de devengo	2015			2016 y ss.				
	Hasta el 31-12-2006	2007-2011	2012-2014	Residentes UE, Islandia y Noruega		Resto de contribuyentes	Residentes UE, Islandia y Noruega	Resto de contribuyentes
Tipo impositivo	25%	25%	24,75%	Hasta 11-07-2015: 20%	Desde 12-07-2015: 19,50%	24%	19%	24%

⁶³ Agencia Tributaria. *¿Cuáles son los diferentes tipos impositivos aplicables a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por contribuyentes del Impuesto sobre la renta de no residentes?*. Consultado el 4 de diciembre de 2020. Recuperado de: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/ Campanas /Fiscalidad de no residentes/ Impuesto sobre la Renta de no residentes /Sin establecimiento permanente/ INFORMACION/Informacion General/Cuestiones basicas sobre tributacion/Rentas obtenidas sin establecimiento permanente Tipos de gravamen.shtml

Si hacemos una comparativa con el IRPF en su art. 101 de la Ley 35/2006, queda de la siguiente manera. A simple vista se observa el porcentaje diferenciador entre la tributación por un tributo y otro.

Base para calcular el tipo de retención	Cuota de retención	Resto base para calcular el tiempo de retención	Tipo aplicable
- Hasta euros	- Euros	- Hasta Euros	- Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	19,00
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24,00
20.200,00	4225,50	15.000,00	30,00
35.200,00	8.725,50	24.800,00	37,00
60.000,00	17.901,50	En adelante	45,00

3.5. Aspectos formales

A. Ejercicio de la opción.

Para conocer el ejercicio de la opción hay que acudir a dos preceptos. En primer lugar, el art. 93.1.c) segundo párrafo de la Ley 35/2006 establece que *“El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado”* y como consecuencia de este, hacer traslado al Reglamento del IRPF -RD 439/2007- en el que en su art. 116.1 establece *“El ejercicio de la opción de tributar por este régimen especial deberá realizarse mediante una comunicación dirigida a la Administración tributaria, en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen”*. Así es como obtenemos la respuesta a la forma en la que se ejercita la opción de tributación. Pero esto no queda sólo aquí, sino que, también haciendo alusión al inciso número 2 del artículo mencionado, la forma de efectuarlo es a través del modelo 149 que tiene a disposición la Agencia Tributaria, haciendo constar que se cumple con los requisitos ya descritos anteriormente, además de

adjuntar el documento emitido por el empleador sobre la existencia de la relación laboral, fecha de alta en la Seguridad Social, centro de trabajo, duración del contrato y declaración de que los servicios se prestan en España, documentación que se encuentra regulada y recogida en el art. 119 de la Ley de Real Decreto 439/2007⁶⁴.

B. Renuncia y exclusión.

Dado que este régimen se ha establecido como una opción del beneficiario, este puede renunciar e inclusive ser excluido.

La *renuncia* de este régimen viene dada por el propio contribuyente y se supone que se hará cuando ya no le sea beneficioso como consecuencia de variaciones en la cuantía o estructura de sus ingresos, de cambios en sus circunstancias personales o de modificaciones normativas. Esta renuncia se encuentra recogida en el art. 117 del Reglamento del IRPF, con la característica de que *“podrán renunciar a su aplicación durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos”* a través del modelo 149, que entre una de sus finalidades es esta.

Otras de las circunstancias que se pueden dar es que el contribuyente se vea *excluido* de este régimen especial por incumplimiento de cualquiera de los requisitos que se exigen para acogerse a este régimen, que también viene recogido en el Reglamento anteriormente mencionado en el art. 118, en el que se le da un plazo de un mes desde el incumplimiento de las condiciones para comunicarlo a la Agencia Tributaria y para ello, como en el supuesto anterior, se debe formalizar mediante el modelo 149.

C. Certificado de residencia.

El Certificado de residencia en España, lo encontramos regulado en el art. 120 del Reglamento y de acuerdo con la ley *“podrán solicitar el certificado de residencia fiscal en España regulado en la disposición adicional segunda de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, que figura en el anexo 9 de dicha orden”*. Este certificado es de vital importancia para poder acogerse al régimen del IRNR por ser residentes en nuestro país o para constatar el cumplimiento de los requisitos exigidos; pero no sólo para esto, sino también para ser invocado frente a terceros países y que no se les aplique una doble imposición tributaria con otro estado.

⁶⁴ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Pág. 341.

CAPÍTULO IV. LA TRIBUTACIÓN DE LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN DE LOS DEPORTISTAS.

4.1. Introducción.

A partir de 1980 surge una incidencia acerca de la forma en la que tributaban los deportistas, y más en concreto, este problema implicaba principalmente a los futbolistas. La circunstancia de la que se habla son los *derechos de imagen* o la *cesión de los derechos de imagen*. Como se ha manifestado ya, y situándolo en el espacio temporal de los años 80, las cantidades que percibían los deportistas por la realización de sus servicios quedaban plasmados a través del Convenio Colectivo o de su contrato laboral, tributando como rendimientos del trabajo del IRPF, pero las rentas derivadas de la explotación de la imagen del contribuyente no ofrecían una respuesta clara sobre su tributación.

Con el paso del tiempo y la repercusión que adquirirían los deportistas en los medios de comunicación, provocó que los propios contribuyentes firmaran dos contratos con las entidades deportivas, uno de naturaleza laboral, por la relación deportiva que los unía y otro, de cesión de los derechos de imagen, donde se autorizaba a la Entidad Deportiva a la explotación de la imagen del deportista con fines publicitarios.

Todavía hoy en día genera incertidumbre y conflicto, por el modo y criterio de tributación sobre la *cesión de los derechos de imagen* siendo una de las grandes incógnitas que presenta el sistema tributario español y que ha sido plasmado en innumerables trabajos de investigación sobre la materia⁶⁵.

4.2. Normativa reguladora actual.

En primer lugar, y desde un punto de vista retrospectivo, la norma pionera en recoger la regulación de la imagen fue el Real Decreto 1006/1085, de 26 de junio⁶⁶. Fue una de las primeras legislaciones en la que se reconoce la posibilidad de explotación de la propia imagen del deportista.

⁶⁵ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). Capítulo Noveno. La tributación de la Cesión de los Derechos de Imagen de los Deportistas. *Deporte y Fiscalidad*. (1ª ed.) Consejería de Turismo, Comercio y Deporte de la Junta de Andalucía. Pág. 383.

⁶⁶ Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, publicado en el BOE el 27 de junio (núm. 153).

Posteriormente, la norma que regularía la tributación de los derechos de imagen sería la Ley 13/1996, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, pero no quedaría aquí la regulación, sino que, desde la realización de un compendio legislativo de su evolución encontramos: la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas; la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado de las Comunidades Autónomas; la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias; así como; la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes ;y el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; hasta llegar a la actualidad, el cual se expondrá a continuación.

La regulación de los derechos de imagen en la LIRPF se encuentra en el art. 92 de la Ley 35/2006, determinando que, quienes cumplan los requisitos que establece el precepto, se encontrarán obligados a imputar a su base imponible la cantidad resultante de aplicar los criterios marcados en el apartado tercero de dicho artículo.

Y dentro de esta tributación, puede ser diferente la modalidad en que lo haga, haciendo alusión a la calificación que se obtenga, - ya que de acuerdo con los arts. 25, 25.4 y 26 de la LIRPF; y arts. 17 a 21 RIRPF - puede tener la consideración de *rendimientos de capital mobiliario*; o *rendimiento de actividad económica* recogido en los arts. 27 a 32 de la LIRPF y contenido en los arts. 22 a 39 del RIRPF e inclusive de *imputación de rentas*, el cual se encuentra en el art. 92 LIRPF. Siendo todo ello a lo que se hace alusión, analizado posteriormente.

En definitiva, lo que pretende el legislador es poner freno a las diferentes actuaciones que realizan los deportistas para obtener beneficios fiscales en nuestro país, a través de, la cesión de sus derechos de imagen para la explotación por un tercero y evitando consigo, la exigencia fiscal de tributación por rendimientos del trabajo.

4.3. El derecho a la imagen.

¿Qué se entiende por derecho de imagen? Desde un aspecto técnico, el Tribunal Constitucional ha descrito a la imagen como “aspecto físico (...) instrumento básico de

identificación y proyección exterior y factor imprescindible para su propio reconocimiento como individuo”. También el Tribunal Supremo ha dado su propia definición, configurándola como “imagen es la figura, representación, semejanza o apariencia de una cosa; pero a los efectos que ahora nos interesa, ha de entenderse que equivale a la representación gráfica de la figura humana mediante un procedimiento mecánico o técnico de reproducción” recogido ello en la sentencia de 11 de abril de 1987.

El derecho a la imagen es un derecho fundamental que se encuentra recogido en la Sección 1º, del Capítulo II, del Título Primero, bajo la rúbrica del art. 18.1 de la CE.

La configuración del precepto hace que goce de un máximo grado de protección, que requiere una Ley Orgánica que desarrolle su contenido (art. 81.1 CE) y que, con motivo de este, se encuentra desarrollado por la LO 1/1982, de 5 de mayo de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen. Si hacemos traslado al art. 7 de dicha norma, en ella se describe el derecho a la imagen como la protección frente a posibles intromisiones ilegítimas, entre las cuales destaca en los puntos cinco y seis:

“Cinco. La captación, reproducción o publicación por fotografía, filme, o cualquier otro procedimiento, de la imagen de una persona en lugares o momentos de su vida privada o fuera de ellos, salvo los casos previstos en el artículo octavo, dos.

Seis. La utilización del nombre, de la voz o de la imagen de una persona para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga”.

Además de esta perspectiva constitucional, el derecho a la imagen es un derecho de la personalidad dentro del ámbito del Derecho Privado. Por lo tanto, hay una doble vertiente, una compuesta por la moral, derivada de la condición de derecho fundamental y otra vertiente, referida a un componente patrimonial, que se encuentra sujeta al Derecho privado.

De lo anterior deriva un componente económico, regulado de manera sucinta en la LO ya expuesta anteriormente y que si regula en el art. 7.3 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación especial de los deportistas profesionales, que determina:

“En lo relativo a la participación en los beneficios que se deriven de la explotación comercial de la imagen de los deportistas se estará a lo que en su caso pudiera determinarse por convenio colectivo o pacto individual, salvo en el supuesto de contratación por empresas o firmas comerciales previsto en el número 3 del artículo 1 del presente Real Decreto”.

Por lo expuesto, y desde una vertiente patrimonialista del derecho de imagen, resulta lícito que el deportista pueda ceder su imagen para que la explote un tercero y

obtener rédito económico de ello. El ordenamiento jurídico español *“no impide ni prohíbe, en general a nadie, ni tampoco en concreto a los deportistas al servicio de un Club, explotar separadamente y aisladamente respecto al sueldo que perciben, sus derechos de imagen (...) la explotación de la imagen de un jugador, por parte de cualquier Club de Fútbol, debe de hacer- se siempre con la previa autorización expresa del jugador (...) los pagos por derechos de imagen son independientes del salario que perciben los jugadores, y al no tener la consideración de salario no es posible efectuar retención alguna. A las alegaciones (...) se ha sumado un informe realizado por cinco Catedráticos de Derecho Financiero y Tributario, en el que «señalan que las cantidades que los clubes satisfagan a los deportistas, en concepto de participación en la explotación comercial de los derechos de imagen, tienen la condición de salario, en aquellos casos en que es el propio deportista quien explota directamente estos derechos por no haber sido cedidos a un tercero»*⁶⁷.

Como resultado, si la explotación de los derechos de imagen no se realiza por los propios deportistas, sino por, sociedades mercantiles, no es posible que tengan la consideración de salario⁶⁸.

4.4. Contribuyentes afectados por el régimen tributario de la cesión de los derechos de imagen.

Como ya se ha analizado en los capítulos anteriores, los deportistas pueden obtener diferentes tipos de rentas, que en el sistema tributarios español se contemplan en el IRPF y en el IRNR como ya se ha expuesto.

Pero ¿a quién afecta el régimen jurídico tributario por la cesión de derechos de imagen? Afecta a 3 grupos de deportistas:

- A los deportistas residentes en territorio español (art. 9 IRPF).
- A los deportistas no residentes en territorio español, que trasladan su domicilio fiscal a un paraíso fiscal, durante el periodo impositivo del traslado y en los cuatro siguientes ejercicios (art. 9 IRPF).

⁶⁷ Carta Tributaria, Noticiario, núm. 247, 1996.

⁶⁸ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Págs. 387-390.

- A los deportistas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, que obtengan su mayor parte de renta en España y opten por tributar a través del IRPF (art. 46 IRNR).

De lo anterior se extrae que, si reside habitualmente en España, la renta mundial obtenida, quedará gravada por el IRPF. En el supuesto de que sea no residente en España, podrá acogerse al IRNR. También hay una tercera opción de tributación que es a elección de una de las dos anteriores, y se produce cuando el deportista adquiere su residencia fiscal en España con objeto de un contrato laboral. Inclusive cabe una cuarta posibilidad de tributación, y se produce cuando el deportista reside en otro país de la UE, pero obtiene la mayor parte de su renta en España, aquí como en el supuesto anterior, daría lugar a la tributación por el IRNR, ya que, se trata de un no residente en territorio español⁶⁹.

4.5. La cesión de los derechos de imagen ¿Qué consideración tienen?

De acuerdo con el art. 6 de la LIRPF, constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, siendo contribuyente por dicho impuesto, la persona física que resida en territorio español, tal y como recoge el art. 8.1 de la LIRPF. Y resulta una peculiaridad ya mencionada con anterioridad, y es que, de acuerdo con el art. 8.2 de la LIRPF los contribuyentes españoles, no perderán dicha condición cuando se trasladen su residencia fiscal a un país o territorio considerado como paraíso fiscal, siendo consigo, aplicable a ese ejercicio y los próximos cuatros.

Atendiendo tanto a la Ley como al Reglamento del IRPF, las cantidades obtenidas en concepto de cesión de derechos de imagen podrán tributar por:

- Rendimientos del Trabajo,
- Rendimientos del Capital Mobiliario,
- Rendimientos de Actividades Económicas,
- Imputación de Rentas.

Lo que pretende el legislador con lo expuesto, es eludir la posibilidad de evitar el pago de impuestos y es aquí cuando el deportista entra en acción, y cede el derecho a la

⁶⁹ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Págs. 385-386

explotación de su imagen, estando obligado a que las rentas obtenidas, deban tributar por el IRPF. Pero se llega a un punto de conflicto, y es determinar que consideración tienen dichas rentas, duda que se despejará a continuación.

4.5.1. ¿Rendimientos del Trabajo?

Los deportistas se encuentran unidos a un Club o Entidad Deportiva mediante una relación laboral. En principio, las rentas obtenidas por la contraprestación laboral, llevará consigo la consideración de rendimientos del trabajo a través del IRPF tal y como se puede observar en los arts. 17 a 20 de la LIRPF.

Variopintas son la multitud de rentas que puede percibir el deportista, tales como, las primas de contratación o fichaje, prima por cesión a otra Entidad Deportiva, retribuciones por incapacidad temporal, entre otras, y aquí se puede incluir a las rentas derivada de la cesión de los derechos de imagen. Y cabe preguntarse, ¿tienen la consideración de rendimientos del trabajo las rentas percibidas por la cesión de los derechos de imagen?.

Pues bien, si el deportista recibe las rentas del Club o entidad para la que trabaja, nos encontraríamos ante una tributación por rendimientos del trabajo, ello apoyado por el art. 17 de la LIRPF, así como, por el art. 7.3 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio que establece:

“En lo relativo a la participación en los beneficios que se deriven de la explotación comercial de la imagen de los deportistas se estará a lo que en su caso pudiera determinarse por convenio colectivo o pacto individual, salvo en el supuesto de contratación por empresas o firmas comerciales previsto en el número 3 del artículo 1 del presente Real Decreto”.

A raíz de esta postura legislativa, parece claro por qué vía cabría tributar por dicho rendimiento, pero la doctrina se ha pronunciado sobre la misma, adoptando una postura no del todo consensuada.

Y es que, algunos autores consideran que cabe la posibilidad de que las rentas obtenidas sean clasificadas como rendimientos del trabajo si cumplen una serie de requisitos legales exigidos, tales como:

- Que la utilización de la imagen sea inherente al desempeño del trabajo del deportista.
- Que esas rentas no se deriven de una explotación diferenciada por parte de un tercero ajeno a la relación laboral.

- Que la utilización de la imagen del deportista por parte del Club o Entidad Deportiva sea sustancial a la prestación del trabajo que conlleva la firma del contrato laboral especial⁷⁰.

Por lo expuesto, y según señala de manera muy acertada PEDREIRA MENÉNDEZ⁷¹ el contrato laboral suscrito entre el deportista y el Club incluye únicamente la cesión del derecho a la explotación de su imagen en el ámbito de las actuaciones deportivas en las que participe dentro del Club según lo pactado, pero no fuera de ellas, ya que, la venta de camisetas, fotos, u otro tipo de publicidad, con la utilización de su imagen, se calificaría como rendimiento de capital mobiliario, mientras que, los acontecimientos y eventos deportivos en los que participe el deportista y que previamente estaba pactado con el Club, tendrá la consideración de rendimiento del trabajo⁷².

Pero puede darse la posibilidad de que, los derechos de imagen del profesional deportivo sean explotados directamente por él, sin ser cedidos a una entidad mercantil y en ese supuesto, tendrían la naturaleza de salario⁷³, y por ende, carácter de tributación como rendimiento del trabajo, e inclusive cabe una tercer vía y es que el deportista ceda íntegramente sus derechos de imagen al Club Deportivo que lo une, pues en ese caso, las cantidades que percibiera tendrían también la característica de rendimientos del trabajo.

A continuación, se puede observar un esquema gráfico de la consideración de las rentas obtenidas por la cesión de los derechos de imagen como *rendimientos del trabajo*.

⁷⁰ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Págs. 403-405.

⁷¹ Pereira Menéndez, J. (2001). “La doctrina del TEAC ante la cesión de los derechos de imagen a sociedades holandesas”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, volumen II. Pág. 2461.

⁷² Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Pág. 405.

⁷³ González del Río, J.M. (2012). “Derechos de imagen del futbolista profesional y jurisdicción competente” *Revista Aranzadi Social*, Edit. Aranzadi, Pamplona.



4.5.2. ¿Rendimientos del Capital Mobiliario?

Esta clase de rendimiento la encontramos recogido en el art. 25.4. d)⁷⁴ de la LIRPF calificando a las rentas obtenidas como capital mobiliario.

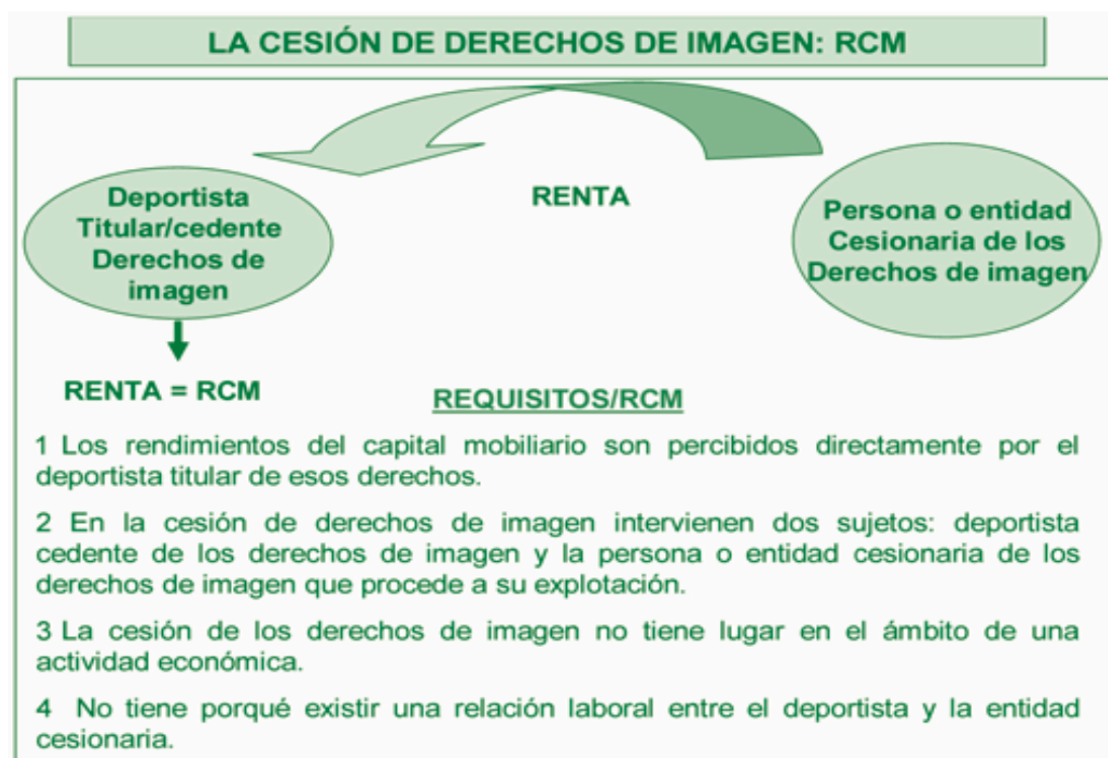
Dichas rentas tributarán por dicho rendimiento cuando el deportista ceda el derecho de la explotación de su imagen, o bien preste su consentimiento o autorización para su explotación, siendo, por tanto, que esta cesión no tenga lugar como una actividad económica.

El elemento sobre el que gira para que las rentas obtenidas tengan esta consideración es que sean percibidas directamente por el deportista titular de dichos derechos, dentro de una relación dual, en la que intervienen, por un lado, el deportista titular de sus derechos de imagen y que cede su explotación (cedente) y, por otro lado, el cesionario que explotará los derechos de imagen que retribuirá posteriormente al deportista.

⁷⁴ Art. 25.4.d) “Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”

En este caso, se diferencia de los rendimientos del trabajo porque el deportista cede la explotación de su imagen sin que exista una relación laboral o por cuenta ajena⁷⁵. Es decir, deberá tributar como rendimiento del capital mobiliario cuando el deportista autoriza ceder su imagen a una empresa publicitaria para un determinado fin, como un anuncio de TV o unas fotografías, y que son ajenas a una relación laboral.

A continuación, se muestra un esquema más ilustrativo acerca de los requisitos necesarios para tal calificación⁷⁶.



4.5.3 ¿Rendimientos de Actividades Económicas?

En el mundo del deporte, existe un importante grupo de deportistas que no se encuentran afectos a una relación contractual con un Club o Entidad Deportiva, y hablamos especialmente de dos grandes grupos, uno los tenistas y otro los golfistas, como ejemplos más significativos.

Estos profesionales, desempeñan su actividad por cuenta propia. Compiten de manera individual y ordenan de manera propia sus medios económicos y las formas de

⁷⁵ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Págs. 406-407.

⁷⁶ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Pág. 407

obtener renta, que a efectos del IRPF tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas. Un ejemplo visual acerca de lo expuesto es cuando un deportista participa en un evento deportivo o los premios que reciben por ganar los torneos de la ATP World Tour o de la PGA Tour, estos tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas.

A parte de las retribuciones que se pueden considerar como “retribuciones ordinarias” y hablamos de premios principalmente, también como es objeto de estudio, están las rentas percibidas por la cesión de los derechos de imagen. Y claro, una vez analizado lo anterior, ¿qué calificación recibirían estas rentas? La naturaleza de rendimiento de actividad económica vendrá cuando el deportista no ceda su explotación a un tercero (porque se encontraría ante un rendimiento del capital mobiliario), ni tampoco se explote su imagen a través de una relación laboral (porque se estaría ante un rendimiento del trabajo), sino que, para que tenga la calificación de actividad económica, debe llevarla a cabo el propio deportista por su cuenta y riesgo, mediante factores de producción.

El art. 27 de la LIRPF, precepto destinado a los rendimientos de actividades económicas vislumbra, en el precepto número 1, una serie de requisitos que se debe de cumplimentar para que puedan tener dicha calificación.

- El deportista tiene que actuar como un empresario profesional, ya que dice “procediendo del trabajo personal”.
- Tiene que haber una ordenación por cuenta propia de “medios de producción y de recursos humanos” imprescindibles para la obtención de renta.

A continuación, se remite un esquema ilustrativo de lo analizado en este apartado⁷⁷.



4.6. El régimen especial de Imputación de Rentas.

Debido a la complejidad que apareja la determinación de esta imputación en la cesión de los derechos de imagen en los deportistas, será analizado de una manera autónoma y más en profundidad que los anteriores, que parecen ser más clarividentes.

Este método de explotación de los derechos de imagen tiene la peculiaridad que las rentas obtenidas no las obtiene directamente el deportista titular de ese derecho, sino que, en dicha relación intervienen 3 sujetos, los cuales son:

- El deportista titular de los derechos de imagen (cedente).
- La persona o entidad cesionaria de los derechos de imagen con la que tiene una relación laboral.

⁷⁷ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Pág. 408.

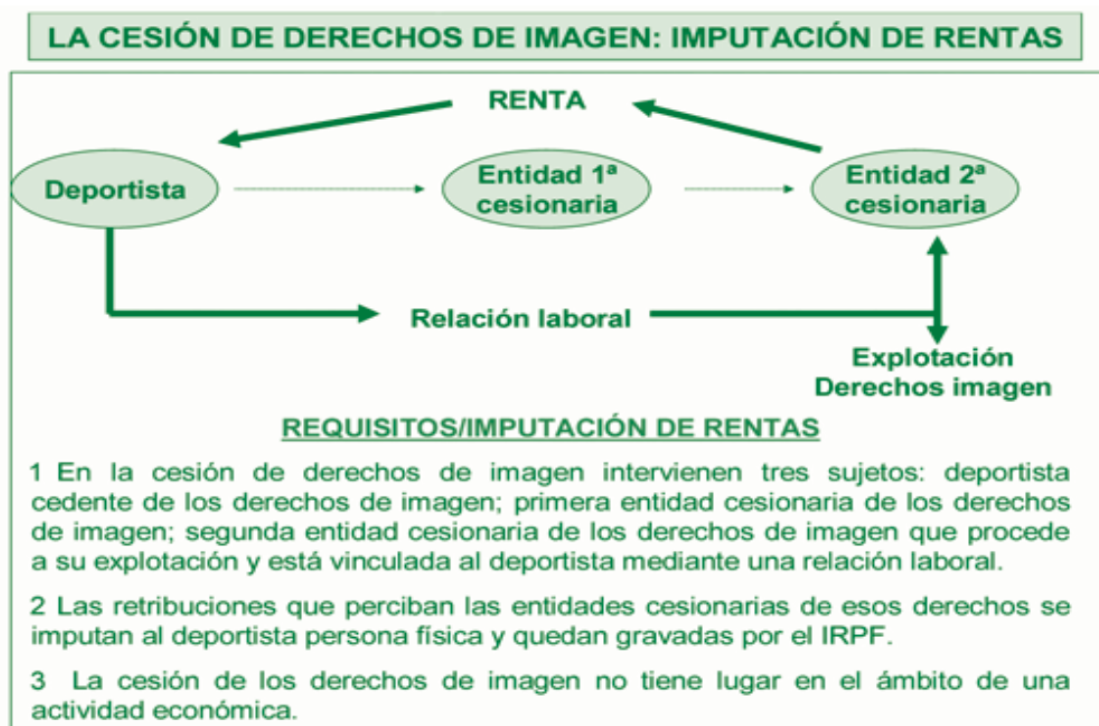
- La persona o entidad que satisface las contraprestaciones derivadas de la explotación de los derechos de imagen y con la que el deportista no mantiene una relación labora.

Considerando que se dieran estas características las rentas percibidas por la cesión de los derechos de imagen tributarían por tal rendimiento, que tiene la consideración de “régimen especial” y que se encuentra articulado en el precepto 92.1.a) de la LIRPF.

La razón sobre la que gira esta regulación se deba a que el deportista conseguía, a través de la cesión de sus derechos de imagen a una sociedad interpuesta entre el sujeto tributario y otra sociedad, condensar en la misma unos ingresos que si fuera percibidos de manera directa quedaría gravado en el base imponible del IRPF y a tipos progresivos. Con esta practica queda evidente que los cesionarios son simplemente sujetos que lo que pretenden es deslocalizar este tipo de rentas.

Y, como bien previó el legislador -para así evitar esta practica y que tributara a través de dicho régimen especial-, el deportista deberá incluir obligatoriamente en su base imponible las contraprestaciones satisfechas por la segunda entidad cesionaria.

La siguiente ilustración servirá para comprender lo explicado y como a continuación, nos introducimos en los requisitos para su aplicación⁷⁸.



⁷⁸ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Pág. 411-412.

4.6.1. Requisitos para su aplicación.

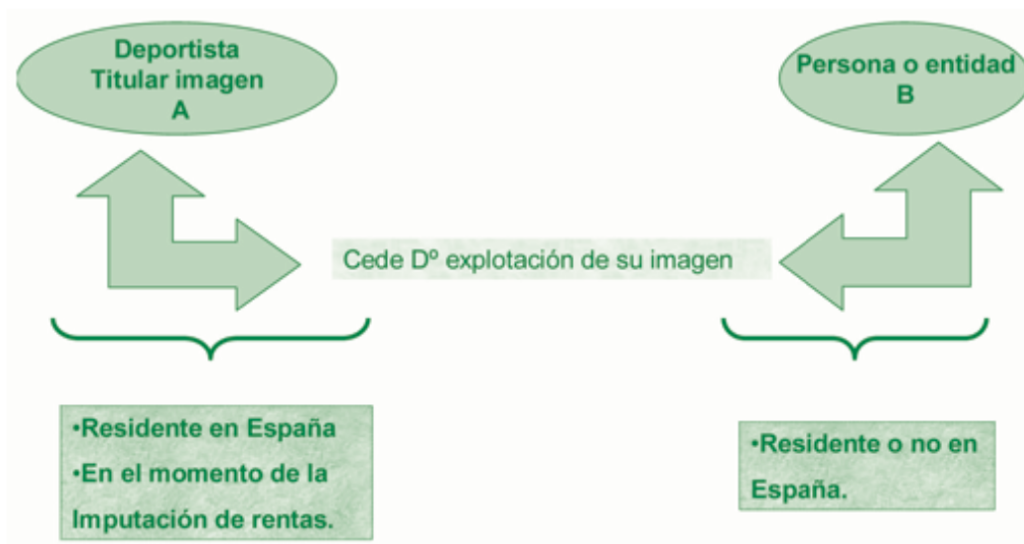
A continuación, se analizará cada uno de los requisitos que establece el art. 92 de la LIRPF para que pueda darse tal aplicación.

A. El deportista, residente en España cede la explotación de sus derechos de imagen a otra persona o entidad, residente o no en España.

El deportista titular de los derechos de imagen (A) tiene que ser una persona física que reside en España y que cede el derecho de explotación de su imagen a otra persona o entidad, residente o no en España (B).

El requisito de la residencia en España del deportista viene dado porque el propio profesional al producirse la imputación de la renta se encuentra residiendo en territorio nacional. A tal efecto, no es relevante que el cedente fuese o no contribuyente en el IRPF en el tiempo de la cesión. Tampoco se tiene en cuenta que la sociedad o persona cesionaria no resida en España, así como, de acuerdo con el art. 92.1.a) de la LIRPF tampoco exige que el deportista titular de los derechos de imagen tenga participación directa o indirecta con la entidad.

A continuación, se aporta un esquema gráfico de lo manifestado⁷⁹.

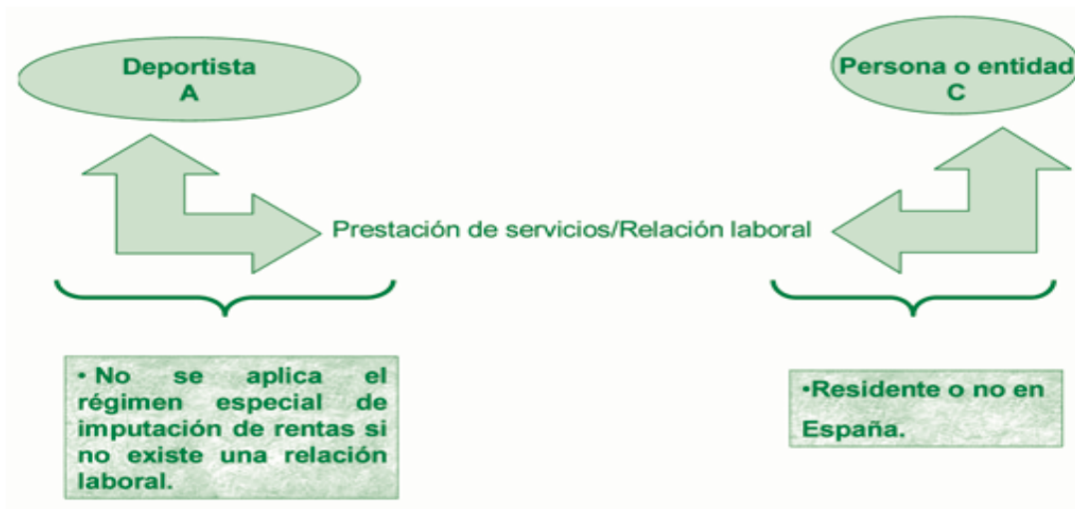


⁷⁹ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Págs. 412-413.

B. El deportista, tiene que prestar sus servicios mediante una relación laboral con otra persona o entidad con residencia o no en España.

Dicho requisito se encuentra recogido en el art. 92.1.b), donde el deportista (A) que ha cedido sus derechos de imagen, debe de prestar sus servicios a una entidad o persona (C), con independencia de que sea residente o no en España, unido por una relación laboral contractual.

A continuación, se pone de manifiesto un esquema explicativo de tal requisito⁸⁰.

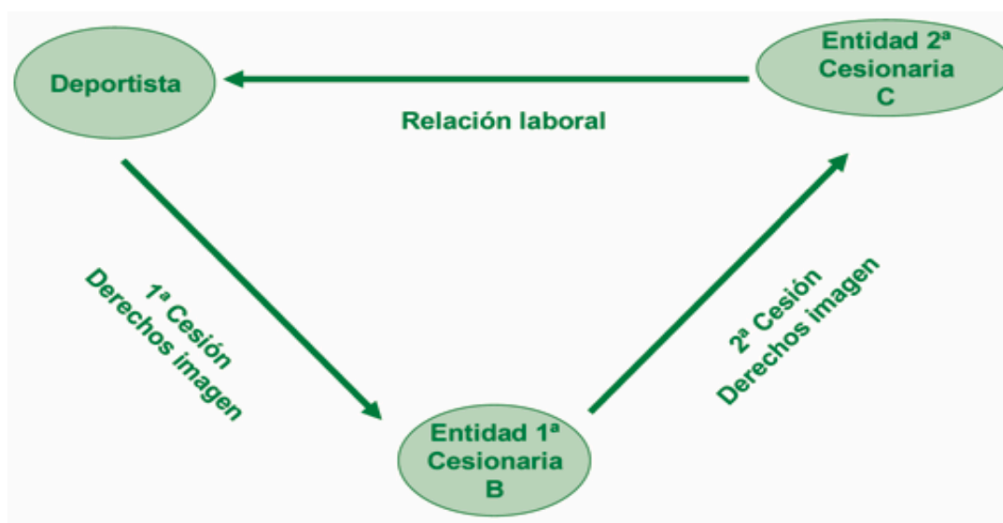


C. La persona o entidad con la que el deportista mantiene la relación laboral tiene que haber obtenido la cesión del derecho de explotación de la imagen de la persona o primera entidad cesionaria.

La persona o entidad bajo la que ha recibido la premisa (C), y con la que el deportista mantiene una relación contractual laboral, tiene que haber obtenido la cesión de la explotación de los derechos de imagen o la autorización o consentimiento de la sociedad o persona a la que se le ha determinado (B) y que es residente o no.

⁸⁰ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Págs. 413-414.

A lo que se añade un esquema, donde se visualiza la situación que se ha detallado⁸¹.



Cabe añadir, que las rentas obtenidas por la cesión, autorización o consentimiento de la explotación de la imagen tienen la calificación de rendimiento de capital mobiliario, a excepción de que dicha cesión se haga en el marco de una actividad económica. Resulta de este tipo de mecanismos fiscales, que el titular de los derechos de imagen a pesar de tener una relación laboral con una entidad cedía los mismos a otra sociedad. A colación de esto, dicha sociedad volvía a ceder la explotación de los derechos de imagen a la primera entidad con la que el deportista tenía suscrito una relación laboral, recibiendo a cambio una contraprestación económica. Por lo expuesto, ambas partes salen beneficiadas en tanto que, las cantidades percibidas por el deportista tributarán por el IS y por otro lado el Club, no tendría que practicar retenciones sobre estas cantidades.

Resulta de lo anterior, que cuando se producen este tipo de actuaciones, las cantidades percibidas por la entidad interpuesta se las imputan a la persona física titular de la imagen a través del mecanismo de integración similar a la transparencia fiscal internacional⁸².

⁸¹ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Págs. 414- 415.

⁸² Martín Moro, M (2012): *La tributación de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*. Tesis doctoral inédita, dirigida por Alzaga Ruiz, I. Pág. 570.

D. Los rendimientos del trabajo del deportista tienen que ser inferiores a la suma de los rendimientos de trabajo y lo que obtiene de la entidad cesionaria con la que mantiene relación laboral por la cesión de los derechos de imagen.

También conocido como la regla 85/15, esta fue introducida por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, ya citada con anterioridad. En ella el legislador, lo que propuso fue limitar las rentas que podían obtener los deportistas por la explotación de su imagen por sí mismo o a través de una sociedad, a un 15% del total de las retribuciones o lo que es lo mismo, solamente podía percibir de su Entidad Deportiva un 15% del 100% en concepto de derechos de imagen.

Posteriormente, de acuerdo con el art. 92.3 de la LIRPF y requisito exigible para la tributación por este régimen especial, resulta exigible que los rendimientos del trabajo que el deportista obtiene sean inferiores al 85% de la suma de estos rendimientos y el importe total de la entidad cesionaria C, en concepto de derechos de imagen, con la que el deportista mantiene una relación laboral. Quedando la fórmula para su cálculo de la siguiente manera:

$$\text{RD Deportista} < 85\% (\text{RT} + \text{Contraprestación por derechos de imagen})$$

En consecuencia, si las retribuciones por los derechos de imagen no superan el 15% del importe total abonado por la entidad C, con la que el deportista mantiene una relación laboral, no será objeto de aplicación el régimen especial de imputación de rentas⁸³.

4.7. Cálculo de la base imponible.

La determinación de la base imponible la encontramos en el art. 92.3 de la LIRPF en el que se determina de forma clara que el deportista deberá incluir en su base imponible general la cantidad que la persona o sociedad con la que mantiene una relación laboral le haya satisfecho o deba satisfacerle en un futuro una contraprestación por la cesión del derecho de explotación y utilización de la imagen del deportista.

Esta cuantía inicial de la base imponible, se verá modificada por dos partidas diferentes:

⁸³ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Págs. 415-419.

- Se le añadirán los ingresos a cuenta.
- Se disminuirá en el importe de la contraprestación que haya obtenido el deportista por la cesión de los derechos.

A tenor lo de manifestado, el ingreso a cuenta será de un 19%⁸⁴. Este ingreso será el que tenga que practicar la entidad con la que el deportista mantiene una relación contractual laboral⁸⁵.

4.8. Periodo impositivo de imputación.

El periodo impositivo en el que el deportista profesional deberá realizar la imputación será en el momento en el que la última cesionaria abone la contraprestación acordada al deportista, a excepción de que la persona física no fuera contribuyente al IRPF.

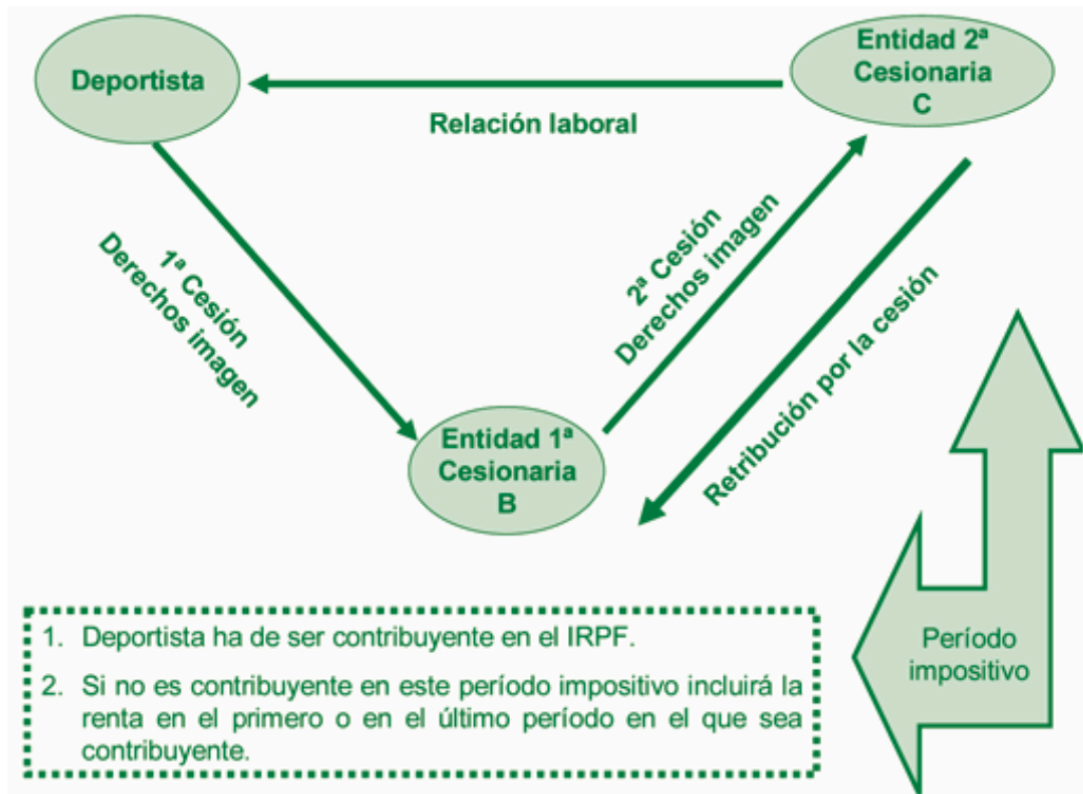
Si se encontrara en esta situación, la inclusión de las rentas las deberá de hacer el deportista en el primero o en el último periodo impositivo en el que debiera tributar por el IRPF, tal y como indica el art. 92.5.2 de la LIRPF. La doctrina se ha manifestado de una manera reticente ante esta circunstancia, calificándola como “un curioso mecanismo de deslocalización temporal de rentas” ya que dicha contraprestación tributará por parte del beneficiario en un periodo impositivo anterior o posterior al de su real generación⁸⁶.

⁸⁴ El porcentaje de este ingreso viene determinado por el art. 101.10 de la LIRPF.

⁸⁵ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Págs. 419-423.

⁸⁶ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Pág. 424-425

A continuación, se anexiona un esquema explicativo de lo analizado⁸⁷.



⁸⁷ Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). *Op. Cit.* Pág. 425.

V. CONCLUSIÓN.

Ya culminado el análisis sobre lo anteriormente expuesto, podemos concluir que el deporte mueve masas tanto a nivel social como a nivel profesional y económico, y consigo lleva a que se generen sumas económicas que en ocasiones son incalculables o que incluso puedan alcanzar un dato tan relevante como que el deporte sea capaz de generar un 1% del PIB mundial.

Los deportistas, a la hora de realizar la correspondiente liquidación de los tributos por los rendimientos generados en España ha de realizar previamente una planificación fiscal correcta y adecuada a sus necesidades, realizando un análisis casuístico de las circunstancias que engloban al deportista.

Tal y como esta investigación ha demostrado, al deportista en general se le califica como un profesional del deporte, pero lo cierto es que no es solo un profesional, sino que a efectos fiscales que es lo que nos acontece, debemos diferenciar entre deportistas profesionales, deportistas de alto nivel y deportistas de alto rendimiento porque no sólo reciben una calificación diferente cada uno de ellos, sino que, la obtención y generación de rendimientos y posterior tributación de cada uno de ellos es diferente, así como, cada una de las clasificaciones cuenta con una legislación específica, por lo que ya no cabría error a partir de esta diferenciación.

El deportista es un sujeto pasivo en la relación existente entre el Estado y el contribuyente, y estará sometido por ende al régimen general de aplicación en España, salvo aquellos regímenes especiales que ha introducido el legislador para fomentar y promocionar el aumento de la llegada de deportistas de élite.

Como es sabido la vida del deportista es corta en comparación con la de un ciudadano de a pie, lo que provoca que sus rentas se vean concentradas y por ende, que sean expuestas a un mayor porcentaje de tributación, y en este ensayo, se ha tratado como las rentas irregulares suponen un problema para el deportista por la alta tributación a la que está sometido, así como para el legislador por no adecuar y desarrollar mejor dichas rentas, y en último término, al asesor fiscal que será quien las aplique a la hora de liquidar el impuesto. Estas rentas de las que hablamos reciben la calificación de *rentas irregulares* y, llegados a este punto, si tan efímeras pueden ser estas estas rentas y tan corta es la vida del deportista, ¿Por qué una carga tributaria tal alta con un efecto multiplicador de la progresividad fiscal? Para responder a esta pregunta ha sido necesario pasar por las

diferentes modificaciones legislativas que ha sufrido nuestro ordenamiento jurídico e inclusive por la doctrina del Tribunal Supremo en la que se determina que los ingresos de los deportistas no tienen la consideración en ningún caso de rentas irregulares y que su fugacidad o rápido agotamiento no implica esa irregularidad, pero si es posible que esa renta irregular o esporádica pueda acogerse a los requisitos exigidos en alguno de los rendimientos que recoge nuestro régimen fiscal. Prueba de lo comentado es la prima de fichaje que pueden percibir los deportistas al firmar por un Club e inclusive por la cesión de dicho deportista a otra Entidad Deportiva.

Considerando que no sólo los españoles deben de cumplir con las obligaciones tributarias, trae a colación que los extranjeros también deban hacer frente al IRPF, pero como se ha podido leer, lo harán a través del IRNR. Esta opción es posible cuando se hayan cumplimentado unos requisitos determinados, requisitos y medidas que son fundamentales para hacer llegar a España deportistas de alto nivel y con potencial a nivel mundial y por eso se reduce el tipo aplicable de un 45% a un 24%.

Como se ha dicho, muchos son los aspectos tributarios que rodean al deportista, y uno de ellos ha sido la cesión de los derechos de imagen y su tributación. Determinar el concepto exacto por el que debe tributar no es fácil y para ello, debemos de atender por un lado a la forma de generación de esos ingresos y de donde provienen. En concreto me refiero a los rendimientos del trabajo, rendimientos de actividades económicas, rendimientos de capital mobiliario, y el que más problema trae por su complejidad y que utilizan la mayoría de los deportistas es la imputación de rentas que tratan de canalizar sus rentas a través de una persona jurídica para reducir así la tributación como persona física.

Uno de los principales problemas que se dan en el ámbito tributario que engloba al deportista es la práctica elusiva de la mayor tributación posible, dando como consecuencia delitos tributarios. Y es que se trata de una lucha a nivel global de todos los Estados para evitar o minimizar los riesgos de que esa evasión de la responsabilidad de tributar se haga efectiva, por ello creo que el legislador español debe trabajar en buscar un mecanismo más positivo para el deportista que tiene residencia fiscal en España y disminuir la cuota tributaria del residente español que tributa por el IRPF porque un tipo impositivo tal alto como el nuestro a un tipo de un 45% está provocando que grandes deportistas se trasladen a Italia o Suiza entre otros países, con unos tipos impositivos mucho menores.

Actualmente, como ya se ha manifestado, los deportistas tributan a un 45% por los rendimientos generados de sus contratos. Cabría señalar que la Hacienda española establece que cuando el 85% de los ingresos procesa del contrato suscrito con una entidad, el 15% restante podrá hacerlo a través del Impuesto de Sociedades mediante un tipo del 25% lo que ha provocado que los derechos de imagen tributen por ese 25% y eludan el 45%. De ahí que esa medida que se hizo con fines de evitar la evasión fiscal no esté dando resultados y sirva como medio para disminuir la cuota tributaria de otros rendimientos.

Por lo expuesto, más allá del posible fraude fiscal, la moralidad personal de cada individuo e inclusive el patriotismo, esta situación debe dar lugar a una revisión crítica sobre la carga fiscal a la que están expuestos los deportistas en nuestro país y que continúa siendo de las más elevadas de nuestro entorno Europeo, y que con un mecanismo tan simple como una carga fiscal menor, unida a un trabajo de investigación de la Agencia Tributaria traería consigo la llegada a España de nuevos deportistas, e inclusive se evitaría el fraude fiscal.

En síntesis y bajo mi criterio, debe seguirse de manera más directa la tributación de los deportistas porque la gran mayoría de una manera u otra defraudan a Hacienda y en algunos casos mediante la argucia financiera que proporciona la propia ley, porque ya lo dice el refrán “hecha la ley, hecha la trampa” y esto se eliminaría si las *rentas irregulares* fueran reconocidas como tales a los deportistas con una tributación menor a la existente, o por otro lado, mayores incentivos fiscales que atraigan a nuevos contribuyentes y que mantengas a los deportistas nacionales en nuestro país.

VI. BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES.

Agencia Tributaria. *¿Cuáles son los diferentes tipos impositivos aplicables a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por contribuyentes del Impuesto sobre la renta de no Residentes?.* Consultado el 4 de diciembre de 2020. Recuperado de: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/Campanas/Fiscalidad_de_no_residentes/Impuesto_sobre_la_Renta_de_no_residentes/Sin_establecimiento_permanente/INFORMACION/Informacion_General/Cuestiones_basicas_sobre_tributacion/Rentas_obtenidas_sin_establecimiento_permanente_Tipos_de_gravamen.shtml

Allué Buiza, A. (2004) “El deporte como fenómeno jurídico y bien constitucionalmente protegido”, en AAVV (Coordinador J. Espartero Casado), *Introducción al Derecho del Deporte*, Dykinson, Madrid. Pág. 54.

Aparicio de Lázaro, J. R. *El Régimen Tributario del Fútbol en España*. Letrado del Tribunal Supremo. Págs. 21-23.

Bermejo Vera, J. (1989) Constitución y ordenamiento deportivo, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 63. Pág. 345.

Calvo Ortega, R. (2004), *Derecho Tributario. Parte General. Parte Especial.*, (18ª Ed.) Pamplona, Aranzadi. Pág. 406.

Carta Tributaria, Noticiero, núm. 247, 1996.

Cazorla Prieto, L.M. y Corcuera Torres, A. (1999) *Los impuestos del Deporte*. Aranzadi. Pamplona. Págs. 230-232.

Chico de la Cámara, P. (2003) “Principales novedades que introduce la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de Reforma Parcial del IRPF, en la fiscalidad de los deportistas”. *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*. Núm. 9. Págs. 25 y ss.

Chico de la Cámara, O. (2006). “Los regímenes especiales que concede nuestro sistema tributario a los deportistas para favorecer la generación de renta en nuestro país” *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 17, pág. 161.

Colao Martín, P.A. (2004). *Los rendimientos irregulares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuestos*. Pág. 572 y pág. 575.

Comisión de las Comunidades Europeas (2007). *El libro Blanco sobre el Deporte*. Bruselas, 11.7.2007. Pág. 11.

Cordero Saavedra, L. (2001). *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*. Lex Nova. Valladolid. Pág. 230.

EFE: <https://www.sport.es/es/noticias/deportes/la-industria-del-deporte-mundial-genera-700000-millones-dolares-segun-ua-4632631> Recuperado el 18. nov. 2020. En relación con <https://forbes.es/up-down/54958/el-gran-negocio-del-deporte/> Recuperado el 17 de nov. 2020.

Espartero Casado, J. (2009): *Introducción al derecho del deporte*, (2ª ed.), Editorial DYKINSON, Madrid.

Fraiz Brea, J.A., Vaquero García, A., Barajas Alonso, Á. y Sánchez Fernández, P. (2009). *Financiación y Fiscalidad del deporte de alto nivel. Una Perspectiva Europea*. Hércules Ediciones. Págs. 19-24.

González del Rio, J.M. (2012). “Derechos de imagen del futbolista profesional y jurisdicción competente” *Revista Aranzadi Social*, Edit. Aranzadi, Pamplona.

Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2002. Pág. 141.

Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). Capítulo Cuarto. Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas (I). Ingresos de los Deportistas y Progresividad del IRPF. *Deporte y Fiscalidad*. (1ª ed.) Consejería de Turismo, Comercio y Deporte de la Junta de Andalucía. Págs. 171- 219.

Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). Capítulo Séptimo. Otros aspectos de la tributación de los deportistas en la imposición directa sobre la Renta de las Personas Físicas Residentes y No Residentes. *Deporte y Fiscalidad*. (1ª ed.) Consejería de Turismo, Comercio y Deporte de la Junta de Andalucía. Págs. 325-344.

Lasarte Álvarez, J., Ramos Pinto, J., Arribas León, M., Hermosín Álvarez, M. (2008). Capítulo Noveno. La tributación de la Cesión de los Derechos de Imagen de los Deportistas. *Deporte y Fiscalidad*. (1ª ed.) Consejería de Turismo, Comercio y Deporte de la Junta de Andalucía. Págs. 383-427.

Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, publicado en el BOE el 28 de noviembre (núm. 288).

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas publicado en el BOE el 1 de octubre (núm. 236).

Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte publicado en el BOE de 17 de octubre de 1990 (núm. 249).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria publicado en el BOE el 18 del diciembre (número 302).

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 publicado en el BOE el 29 de noviembre (núm. 285).

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, publicado en el BOE el 30 de noviembre (núm. 286).

Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la

Magraner Moreno, F. (2005) *Tributación de artistas y deportistas*, CISS, Valencia. Págs. 35 y ss.

Martinez-Carrasco Pignatelli, J.M. (2007). “El régimen fiscal especial para trabajadores desplazados en la Ley 35/2006 del IRPF”, *Quincena Fiscal*, núm. 12. Pág. 1.

Martín Moro, M (2012): *La tributación de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*. Tesis doctoral inédita, dirigida por Alzaga Ruiz, I. Pág. 570.

Muñoz Baños, C., (1981) “Las rentas de trabajo de los deportistas en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Jurídica Española La Ley*. Núm. 4. Pág. 849.

Palco 23 (2016). El diario económico del negocio del deporte. *Planificación Fiscal para deportistas, ¿Qué margen hay?* <https://www.palco23.com/competiciones/planificacion-fiscal-para-deportistas-que-margen-hay.html> Recuperado el 4 de noviembre de 2020.

Pereira Menéndez, J. (2001). “La doctrina del TEAC ante la cesión de los derechos de imagen a sociedades holandesas”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, volumen II. Pág. 2461.

Pérez Royo, F., Carrasco González, F.M. (2004). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. (14ª Ed.) Madrid, Civitas. Págs. 191-194.

Pérez Royo, F., García Berro, F., Pérez Royo, I., Escribano, F., Cubero Truyo, A., Carrasco González, F.M. (2013). *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*. (7ª Ed.), Tecnos. Pág. 8.

Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral de los deportistas profesionales publicado en el BOE de 27 de junio (núm. 153).

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 publicado en el BOE el 31 de marzo (núm. 78).

Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento publicado en el BOE el 25 de julio (núm. 177).

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, publicado en el BOE el 12 de marzo (núm. 62).

Rodríguez Rodicio, J.R. (2007) “Rentas Irregulares”, *Impuestos*. Núm. 12. Pág. 19.

Resolución de 23 de noviembre de 2015, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional.

Rodríguez Titos, D., Plaza Romero, D., y González Martín, F. “Derecho Deportivo y Derecho tributario” en AAVV (Directores I. Jiménez Soto y E. Arana García), *El derecho Deportivo en España 1975-2005*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005, pág. 664.

Sainz de Bujanda F. (1962). *Hacienda y Derecho*. (1º Ed.) Madrid. Pág. 292.

Urquizu Cavallé, A. (2006). “La Tributación de las rentas obtenidas por los futbolistas extranjeros en España” *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*. Núm. 16. Págs. 251 y ss.