

**UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE ELCHE**

**FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE**



**DOBLE GRADO EN DERECHO Y ADMINISTRACIÓN Y  
DIRECCIÓN DE EMPRESAS**

**TRABAJO FIN DE GRADO**

**CURSO ACADÉMICO 2021/22**

**LA TRIBUTACIÓN DE ARTISTAS Y  
DEPORTISTAS Y SU VINCULACIÓN CON EL  
FRAUDE FISCAL**

**ALUMNO: FRANCISCO JOSÉ BALLESTER MACIÁ**

**TUTORA: IRENE MARTÍNEZ QUILES**

## RESUMEN

El presente trabajo, nace con la finalidad de profundizar en la tributación de los artistas y deportistas en España y sus especialidades, tanto en la normativa interna como externa, y tras esto, relacionarlo con las distintas figuras de fraude fiscal, ya que son muchos los artistas y deportistas que se han visto involucrados en procesos judiciales por temas de fraude fiscal. En primer lugar, se van a explicar los conceptos de artista y deportista para la normativa tributaria, y, posteriormente se expondrán las rentas que pueden ser atribuibles a los artistas y deportistas tanto desde el punto de vista nacional como internacional, así como la tributación de éstos a través de la LIRPF y a la LIRNR.

Posteriormente, se va a relacionar todo lo anterior, con el fraude fiscal, del cual aportaremos su definición, así como algunas de sus tipologías más relevantes. Para acabar exponiendo el caso del exfutbolista Xabi Alonso, y demostrar que la existencia de estrategias legales para reducir la carga fiscal es muy importante dentro de este ámbito.

Las principales conclusiones extraídas de este trabajo redundan en la idea de aportar una serie de definiciones más actualizadas de lo que es un “artista” y un “deportista” desde el punto de vista tributario; así como la notable diferencia de aplicación de la normativa interna con respecto a la normativa externa. Además de la relevancia del fraude fiscal, ya no solo en este ámbito, sino en la sociedad en general, en el impacto de la economía; y todo ello, sin dejar de tener en cuenta que no todo el mundo tiene intención defraudatoria, sino que simplemente optan por acogerse a una serie de estrategias legales con el fin de reducir la carga fiscal.

Por último lugar, son varias los asuntos que quedan abiertos a debate, como, por ejemplo, si resultará necesaria una reforma de la última ley contra el fraude fiscal que modifique algunas de las cuestiones relativas a la tributación de los artistas y deportistas.

Palabras clave: fraude fiscal; artista; deportista; tributación.

## ÍNDICE

|   |    |
|---|----|
| <b>RESUMEN</b> .....  | 1  |
| <b>ABREVIATURAS</b> .....   | 4  |
| <b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....  | 5  |
| <b>2. TRATAMIENTO DE LAS RENTAS DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS</b> .....   | 7  |
| 2.1. Introducción a la definición de artista y deportista.....  | 7  |
| 2.1.1. Definición de artista y deportista desde el punto de vista de la normativa interna española en materia tributaria..... | 8  |
| 2.1.2. Definición de artista y deportista desde el punto de vista del MCOCDE.....   | 10 |
| 2.2. Rentas atribuibles a los artistas y deportistas.....   | 11 |
| 2.2.1. Rentas atribuibles a los artistas y deportistas conforme a la normativa interna española.....                          | 12 |
| 2.2.2. Rentas atribuibles a los artistas y deportistas conforme al artículo 17 del MCOCDE.....                                | 13 |
| 2.2.3. Caso peculiar en la tipología de rentas incluidas en el artículo 17 del MCOCDE.....                                    | 15 |
| 2.3. El principio de jerarquía normativa y los criterios de sujeción al poder financiero: residencia y territorialidad.....   | 16 |
| 2.4. La LIRPF y la LIRNR acerca de la tributación de artistas y deportistas.....  | 19 |
| 2.4.1. Tributación de artistas y deportistas según la LIRPF.....  | 20 |
| 2.4.2. Tributación de artistas y deportistas según la LIRNR.....  | 22 |
| <b>3. EL FRAUDE FISCAL Y SU VINCULACIÓN CON LOS ARTISTAS Y DEPORTISTAS</b> .....  | 24 |
| 3.1. Concepto de fraude fiscal y su impacto en la economía española.....  | 24 |
| 3.2. Medidas para evitar el fraude fiscal.....  | 25 |
| 3.3. Tipología de fraude fiscal y casos de comisión en el ámbito deportivo y artístico.....                                   | 26 |

|  |           |
|--|-----------|
| 3.4. Estrategias legales para reducir la carga fiscal..... | 30        |
| 3.5. Paraísos fiscales.....                                | 34        |
| <b>4. CASO DE XABI ALONSO.....</b>                         | <b>37</b> |
| <b>5. CONCLUSIONES.....</b>                                | <b>39</b> |
| <b>6. BIBLIOGRAFÍA.....</b>                                | <b>42</b> |
| <b>7. WEBGRAFÍA.....</b>                                   | <b>42</b> |



## **ABREVIATURAS**

|        |   |
|--------|---|
| CDI    | Convenios de Doble Imposición                               |
| CE     | Constitución Española                                       |
| DGT    | Dirección General de Tributos                               |
| EEE    | Espacio Económico Europeo                                   |
| IRNR   | Impuesto sobre la Renta de los No Residentes                |
| IRPF   | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas             |
| IS     | Impuesto sobre Sociedades                                   |
| IVA    | Impuesto sobre el Valor Añadido                             |
| LGT    | Ley General Tributaria                                      |
| LIRNR  | Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes            |
| LIRPF  | Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas     |
| MCOEDE | Modelo de Convenio de la OCDE                               |
| OCDE   | Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos |
| RAE    | Real Academia Española                                      |
| RD     | Real Decreto  |
| RDL    | Real Decreto Legislativo                                    |
| UE     | Unión Europea   |

## 1. INTRODUCCIÓN

Como bien escribió Benjamin Franklin en 1758 en un ensayo titulado *The Way to Wealth*: “En este mundo, ninguna cosa es cierta salvo la muerte y los impuestos”.

Dicha frase ha sido utilizada a lo largo de los años por muchos políticos en todo el mundo, y eso, es el mejor ejemplo para demostrar que razón no le faltaba a Franklin al hacer esa afirmación. Ya que hoy en día, en un mundo tan cambiante, el mantenimiento de las arcas públicas sigue siendo algo imprescindible para el sustento del Estado del Bienestar en una nación, y ello se consigue principalmente a través de la recaudación de impuestos.

Partiendo de esa premisa, a pesar de que existen impuestos como el IVA en el que se aplica el mismo porcentaje a todo el mundo; en impuestos como el IRPF o el IRNR, a la hora de satisfacerlo, sí que influye el poder adquisitivo de la persona que ha de cumplir con sus obligaciones tributarias. Es decir, se paga en función del dinero que se ha generado.

Dicha afirmación, encuentra su justificación en los principios de capacidad económica y progresividad, que son la base del sistema tributario español, y que tienen su amparo en el apartado 1 del artículo 31 de la CE, en el cual se expone que: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*.<sup>1</sup>

Y a modo de ejemplo, futbolistas de la liga española, en la temporada 2018/19 tenían un sueldo medio anual de más de 4 millones de euros brutos.<sup>2</sup> Lo cual pone de manifiesto la importancia de los deportistas en materia tributaria, ya que suele ser un

---

<sup>1</sup> <https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/titulos/articulos.jsp?ini=31&tipo=2>. Consultado el 17 de mayo de 2022

<sup>2</sup> <https://futboljobs.com/blog/cuanto-gana-un-jugador-de-futbol-en-espana/>. Consultado el 11 de mayo de 2022.

sector cuyo salario medio se sitúa muy por encima de la media española. Al igual pasa con la mayoría de los artistas famosos.

A modo de análisis jurisprudencial, ante el elevado número de casos de artistas o deportistas que han sido llevados ante los tribunales; las distintas sentencias ponen de manifiesto la intención defraudatoria de un gran número de personas ampliamente conocidas. Lo cual hace más que justificable la importancia de abordar las distintas figuras fraudulentas en relación con la tributación de los artistas y deportistas.

De este modo, existe una larga lista de sentencias que detallan minuciosamente los diferentes mecanismos que han utilizado un gran número de personajes públicos para intentar llevar a cabo una actuación defraudatoria.

Por tanto, el objetivo de este trabajo es evaluar desde el punto de vista de la tributación de artistas y deportistas, las distintas figuras de fraude fiscal que existen hoy en día y su tratamiento. Ya que muchos artistas y deportistas famosos han cometido fraude fiscal a través de diferentes mecanismos, donde destacan los casos de la cantante Shakira, o los casos de los futbolistas Lionel Messi o Cristiano Ronaldo.

Por todo ello, podemos concluir que las razones que han motivado la elección del tema de este trabajo han sido el hecho de evaluar la forma en la que tributan los artistas y deportistas en España, la importancia de no cometer fraudes fiscales para contribuir así a la mejora del Estado de Bienestar, y que se trata de un tema muy relevante hoy en día, debido a que, en muchos casos, suponen una de las mayores fuentes de ingresos para las arcas estatales.

Para abordar el trabajo, la metodología empleada ha sido la investigación personal a través del análisis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el patrimonio; del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el

Patrimonio, elaborado en 2017 por la OCDE; así como de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

A ello, cabe añadir la ayuda de soportes tales como las opiniones de expertos en la materia, monografías, libros, sentencias, artículos de prensa o revistas, y demás normativa interna, tales como RD o RDL.

## **2. TRATAMIENTO DE LAS RENTAS DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS**

### **2.1. Introducción a la definición de artista y deportista**

En primer lugar, resulta necesario poner en conocimiento del lector cuál es el significado que las diferentes normativas atribuyen a las palabras “artista” y deportista”. Para ello, hemos recabado información tanto a nivel nacional como internacional, y a continuación se va a proceder a su análisis.

En segundo lugar, haciendo una primera aproximación a dichos conceptos, la RAE incluye en su diccionario que, se considera artista a la: “persona que actúa profesionalmente en un espectáculo teatral, cinematográfico, circense, etc., interpretando ante el público”; mientras que el concepto de deportista lo define como: “persona que por afición o profesionalmente practica algún deporte”.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> <https://www.rae.es/>. Consultado el 16 de mayo de 2022.



Pero no dejan de ser definiciones de carácter general, y que se diferencian en cierta medida de los conceptos que se han ido acuñando de los términos “artista” y “deportista” en materia tributaria durante los últimos tiempos. Por ello, a continuación, vamos a exponer los diferentes términos que han ido surgiendo tanto en la normativa tributaria nacional española como internacional.

### **2.1.1. Definición de artista y deportista desde el punto de vista de la normativa interna española en materia tributaria**

Con respecto a la normativa interna española en materia tributaria, ésta no tiene una definición clara de lo que se entiende por artista, por lo que resulta necesario acudir a diversas fuentes para hallar un concepto de artista. Y como punto de partida, en la normativa laboral, atendiendo a lo dispuesto en el RD 1435/1985 , de 1 de agosto, por el que se regula las relaciones laborales de carácter especial de artistas en espectáculos públicos, nos encontramos con que en su artículo 1.Tres se establece que *“quedan incluidas en el ámbito de aplicación del presente real decreto todas las relaciones establecidas para las distintas fases de la ejecución de actividades artísticas, técnicas y auxiliares en los términos descritos en los apartados anteriores, mediante comunicación pública o destinadas a la fijación o difusión a través de cualquier medio o soporte técnico, tangible o intangible, producción fonográfica o audiovisual, en medios tales como teatro, cine, radiofusión, televisión, internet, incluida la difusión mediante streaming, instalaciones deportivas, plazas, circo, festivales, tablaos, salas de fiestas, discotecas, y, en general cualquier lugar destinado habitual o accidentalmente a espectáculos públicos, o a grabaciones, producciones o actuaciones de tipo artístico o de exhibición.”*<sup>4</sup> .

Por tanto, las actuaciones artísticas que se lleven a cabo en un ámbito privado estarán excluidas de la regulación del RD 1435/1985. Ello, ya delimita el ámbito de

---

<sup>4</sup> Apartado 3 del artículo 1 del RD 1435/1985

aplicación de diversas actuaciones artísticas que, por tanto, quedan fuera de la normativa de este RD.

Por otra parte, la normativa interna española en materia tributaria, al igual que sucede con el concepto de artista, tampoco recoge una definición expresa de lo que es un deportista, teniendo, por tanto, que acudir a fuentes alternativas para esclarecer el significado de este término. Si bien, en la normativa laboral encontramos una definición en el RD 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, el cual establece en su art. 1.Dos que *“son deportistas profesionales, quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución”*<sup>5</sup>

Quedan por tanto excluidas de la aplicación de esta norma, todas aquellas personas que se dediquen a la práctica del deporte dentro del ámbito de un club percibiendo de éste solamente la compensación de los gastos derivados de su práctica deportiva.<sup>6</sup> Dicho de otro modo, quedan exentas de la consideración de deportista profesional todas aquellas personas que, aun practicando deporte dentro de un club, únicamente perciban la compensación de los gastos derivados de la práctica deportiva que realice, como por ejemplo los deportistas amateurs, o aquellos futbolistas de divisiones inferiores que únicamente perciban el pago del transporte y de las dietas.

Ahora bien, en el caso de los deportistas, en el ámbito doctrinal ha sido muy recurrente el tomar como referencia la definición que K. Vogel da acerca de qué es un deportista. Y para Vogel, un deportista es aquel “individuo que participa en ciertas actividades físicas o mentales que son ejercidas como un fin en sí mismas, normalmente

---

<sup>5</sup> Apartado 2 del artículo 1 del RD 1006/1985

<sup>6</sup> Apartado 2 del artículo 1 del RD 1006/1985

dentro de ciertas reglas y de una organización específicamente para ello y sin que sea preciso ningún grado de profesionalidad”.<sup>7</sup>

Esto, no hace sino más que poner de manifiesto que la normativa interna española en materia tributaria tiene una serie de lagunas con respecto a las definiciones de artista y deportista, y que son cubiertas con la vinculación o remisión a RD que se publicaron hace casi 40 años.

### **2.1.2. Definición de artista y deportista desde el punto de vista del MCOCDE**

Antes de proceder a explicar las definiciones de artista y deportista según lo establecido en el MCOCDE, resulta de vital importancia hacer referencia a que el especial tratamiento tributario que tienen los artistas y deportistas con respecto a actividades de naturaleza similar, es lo que hace que sea necesario tener una definición clara de qué es un artista o qué es un deportista a efectos de aplicar o no el artículo 17 MCOCDE.

Tras esta breve introducción, y a efectos de definir los términos anteriormente mencionados, podemos comenzar diciendo que el MCOCDE no contiene una definición clara de “artista”, sino que en su artículo 17.1 se enumeran una serie de ejemplos de personas que pueden ser consideradas como “artista”, aunque dicha enumeración no es una lista cerrada. En ella, encontramos incluidos a los actores de teatro, de cine y de televisión.

Pero dicha laguna en el aspecto de definir claramente lo que es un “artista”, encuentra apoyo en el art. 3.2 del MCOCDE, el cual dispone que *“para la aplicación del Convenio en cualquier momento por un Estado contratante, cualquier término no definido en el mismo tendrá, a menos que el contexto lo determine de otro modo o que*

---

<sup>7</sup> DE LOS SANTOS POVEDA, Manuel y RUBIO CUADRADO, Felipe: “La fiscalidad de los no residentes en España (X): La tributación de las rentas de artistas y deportistas en los convenios para evitar la doble imposición”. En VV.AA., CORRAL GUADAÑO, Ignacio (dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. I, 4ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, pág. 706.

*las autoridades competentes acuerden un significado distinto conforme a lo dispuesto en el artículo 25, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del derecho de ese Estado”.*<sup>8</sup>

Y como bien hemos mencionado en el apartado anterior, la normativa interna española en materia tributaria tampoco cuenta con una definición clara de lo que es el término “artista”, debiendo acudir por tanto a lo establecidos en RD.

Por otra parte, con respecto a la definición del término “deportista”, al igual que sucede en el caso de los artistas, no existe una definición expresa recogida en el MCOCDE, debiendo de estar a lo dispuesto en el artículo 3.2 del MCOCDE. Si bien, es cierto que en los comentarios al artículo 17 del MCOCDE se establece que a pesar de no definirse como tal el término de “deportista”, éste no puede limitarse a aquellas personas que practican actividades deportivas tradicionales (corredores, saltadores, o nadadores), sino que se extiende también a personas que practican otras disciplinas deportivas (jugadores de golf, jinetes, futbolistas, jugadores de críquet y de tenis, y pilotos de carreras).<sup>9</sup>

## **2.2. Rentas atribuibles a los artistas y deportistas**

Una vez enunciadas las definiciones de “artista” y “deportista” tanto desde la perspectiva de la normativa nacional, como de la normativa internacional; resulta interesante exponer qué rentas son atribuibles a los artistas y deportistas, atendiendo, por un lado, a la normativa doméstica española, y, por otro lado, al artículo 17 del MCOCDE.

---

<sup>8</sup> Apartado 2 del Artículo 3 del MCOCDE 2017

<sup>9</sup> Apartado 5 del Artículo 17 del MCOCDE 2017

### 2.2.1. Rentas atribuibles a los artistas y deportistas conforme a la normativa interna española

Con respecto a las rentas atribuibles a los artistas y deportistas según las normas españolas, a efectos de calificar la renta obtenida por artistas o deportistas, cabe resaltar que, en ausencia de CDI, se aplicarán las disposiciones contenidas en el RDL 5/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la LIRNR.<sup>10</sup>

Dicho RDL, establece en su artículo 13.1.b) 3º, que se consideran rentas obtenidas en territorio español, las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español: *“cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista”*.<sup>11</sup>

Esto implica que las rentas obtenidas por artistas y deportistas en España, en el marco de una relación laboral, no quedarán sujetas a gravamen por el hecho de ser artistas o deportistas, sino por lo establecido en el artículo 13.1.c) 1º, donde se expone que se consideran rentas obtenidas en territorio español, los rendimientos del trabajo *“cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español”*.<sup>12</sup>

Cierto es que no profundizamos demasiado en el aspecto de la normativa española, debido a que, más adelante, vamos a dedicar unas páginas a analizar la tributación de los artistas y deportistas en España, tanto desde el punto de vista de la LIRPF, como desde el punto de vista de la LIRNR.

---

10 DE LOS SANTOS POVEDA, Manuel y RUBIO CUADRADO, Felipe: “La fiscalidad de los no residentes en España (X): La tributación de las rentas de artistas y deportistas en los convenios para evitar la doble imposición”. En VV.AA., CORRAL GUADAÑO, Ignacio (dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. I, ob. cit., pág. 719.

11 Apartado 1.b) 3º del Artículo 13 del RDL 5/2004

12 Apartado 1.c) 1º del Artículo 13 del RDL 5/2004

## 2.2.2. Rentas atribuibles a los artistas y deportistas conforme al artículo 17 del MCOCDE

Una vez analizadas las rentas atribuibles a los artistas y deportistas conforme a la normativa interna española, conviene analizarlas conforme al artículo 17 del MCOCDE.

En primer lugar, el hecho de que existan rentas que son gravadas por el artículo 17 del MCOCDE, y no por otros como el 7 o el 15 de dicho de modelo, tiene su justificación en la alta movilidad de los artistas y deportistas, en el hecho de percibir importantes cantidades de dinero en un período relativamente corto de tiempo, y en el afán de muchos de ellos por eludir cargas tributarias.

En segundo lugar, si atendemos a lo dispuesto en el artículo 17 del MCOCDE, cabe destacar que éste, establece una soberanía compartida por la cual el Estado de la fuente se encuentra habilitado para gravar, de forma ilimitada, una serie de rentas de naturaleza artística o deportiva; siempre y cuando se trate de rentas derivadas de la actuación personal de un artista o deportista, que se produzcan en el territorio de un Estado distinto al de su residencia.<sup>13</sup>

Pero, para que la jurisdicción de la fuente pueda ejercer su potestad tributaria en el caso de las rentas más polémicas, se habrán de cumplir dos requisitos<sup>14</sup>:

- 1) Que se trate de una actuación en calidad de artista o deportista.
- 2) Que actúen en dicha condición.

Es decir, que dicho precepto solo será aplicable a las retribuciones percibidas por artistas o deportistas, y, si la retribución no se ha percibido a consecuencia del ejercicio

---

<sup>13</sup> DE LOS SANTOS POVEDA, Manuel y RUBIO CUADRADO, Felipe: "La fiscalidad de los no residentes en España (X): La tributación de las rentas de artistas y deportistas en los convenios para evitar la doble imposición". En VV.AA., CORRAL GUADAÑO, Ignacio (dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. I, ob. cit., pág. 707.

<sup>14</sup> *Ibidem*.

de una actividad artística o deportiva, la renta no podrá gravarse en el Estado de la fuente conforme al artículo 17 MCOCDE.

De ello se extrae una serie de consecuencias, entre las que destacan que el artículo 17 del MCOCDE no cubre las rentas que obtengan los artistas o deportistas, por realizar actividades ajenas a las que le son propias, donde un ejemplo de ello sería el caso en el que un deportista obtuviese dividendos derivados de su participación en una sociedad residente en el país de la fuente; y, que la sujeción de la renta en el Estado de la fuente será independiente del lugar donde resida el pagador de ésta, es decir, por ejemplo, podría gravarse el premio obtenido por un deportista por su desempeño en una competición organizada en el Estado de la fuente aunque dicho premio fuese satisfecho por una persona o entidad no residente en éste.

Y, como bien hemos mencionado anteriormente, la prevalencia que tiene el artículo 17 del MCOCDE sobre los artículos 7 y 15 de dicho modelo se plasma los siguientes aspectos:

De una parte, el Estado de la fuente podrá gravar las rentas obtenidas por artistas y deportistas, aunque el hecho de encontrarse en el territorio no derive en la existencia de un establecimiento permanente; o bien, no supere el tiempo de estancia previsto en el apartado 2.a) del artículo 15 del MCOCDE, el cual dispone que: *“las retribuciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo por cuenta ajena ejercido en el otro Estado contratante serán gravables exclusivamente en el Estado mencionado en primer lugar cuando:*

*a) el perceptor permanezca en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el ejercicio fiscal considerado”*.<sup>15</sup>

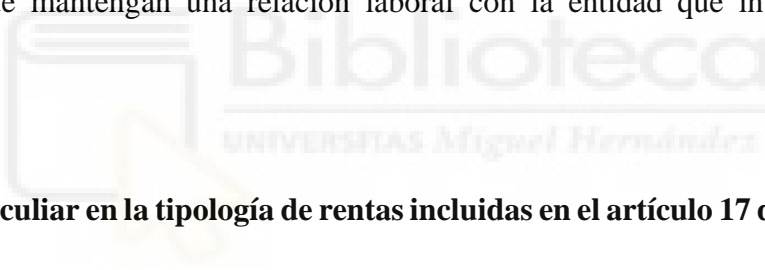
---

<sup>15</sup> Apartado 2 del artículo 15 del MCOCDE 2017

De otra parte, se encuentran aquellos casos en los que los artistas y deportistas prestan sus servicios, y media un contrato laboral. Esto suele producirse en los casos donde se llevan a cabo actuaciones en grupo, como, por ejemplo, orquestas o equipos. En estos casos, la actuación grupal genera dos tipos de rentas en el Estado de la fuente.

Por un lado, se analizará conforme al artículo 7 del MCOCDE, la remuneración percibida por la entidad (equipo, orquesta, etc.); y, por otro lado, el salario devengado por los artistas o deportistas en el marco de una relación laboral se analizará según lo dispuesto en el artículo 17 del MCOCDE.

Por otro lado, el MCOCDE deja la puerta abierta a que los países que suscriban un Convenio para evitar la doble imposición puedan incluir una cláusula en la que el Estado de la fuente renuncie expresamente a gravar las rentas obtenidas por los artistas o deportistas que mantengan una relación laboral con la entidad que interviene en la actuación.<sup>16</sup>



### **2.2.3. Caso peculiar en la tipología de rentas incluidas en el artículo 17 del MCOCDE**

Dentro del conjunto de rentas incluidas en el artículo 17 del MCOCDE, nos encontramos con un caso realmente peculiar; el de los derechos sobre la propiedad intelectual e industrial. Y todo ello, se encuentra motivado por lo expuesto a continuación:

Estarán incluidos en el artículo 17, los pagos que el deportista reciba por el hecho de realizar una entrevista durante el transcurso de un torneo que esté disputando, y que, si no fuese por ese torneo, cabría esperar que dicha entrevista no se realizase. Lo cual, a modo de ejemplo, resulta curioso que, el tenista Alexander Zverev, sí que tuviese que tributar con arreglo al artículo 17 del MCOCDE por los pagos recibidos por dar una

---

<sup>16</sup> DE LOS SANTOS POVEDA, Manuel y RUBIO CUADRADO, Felipe: “La fiscalidad de los no residentes en España (X): La tributación de las rentas de artistas y deportistas en los convenios para evitar la doble imposición”. En VV.AA., CORRAL GUADAÑO, Ignacio (dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. I, ob. cit., pág. 709



entrevista durante el Mutua Madrid Open celebrado el pasado año, y no por las entrevistas que realizó inmediatamente después de proclamarse campeón del torneo.

### **2.3. El principio de jerarquía normativa y los criterios de sujeción al poder financiero: residencia y territorialidad**

Tras analizar el tratamiento de las rentas atribuibles a los artistas y deportistas según la normativa que resulte aplicable, a continuación, vamos a enunciar los criterios según los cuáles se aplican los tributos.

En primer lugar, cabe hablar del principio de jerarquía normativa, que consiste en que la norma de rango superior prevalece sobre la de rango inferior, es decir, que la norma de rango inferior no puede contradecir ni vulnerar lo que establezca una de rango superior. Y, en el caso de España, la jerarquía del ordenamiento tributario se establece en el artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; en el cual se indica el orden de prelación de las normas<sup>17</sup>:

*“1. Los tributos se regirán:*

*a) Por la Constitución.*

*b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.*

*c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.*

*d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.*

---

<sup>17</sup> Artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

e) *Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.*

2. *Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común”.*

Ello, pone de manifiesto el importante valor jurídico en materia tributaria que tiene la Constitución, a pesar de que la normativa internacional tenga prevalencia sobre la normativa interna.

En segundo lugar, una vez explicado el principio de jerarquía normativa, cabe destacar que los tributos, se aplican conforme al criterio de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. Pero, si nada estableciese al respecto, se aplica la siguiente regla<sup>18</sup>:

Tributos de carácter personal: se exigen atendiendo al criterio de residencia.

Los demás tributos: se exigen atendiendo al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado.

Aunque, si bien es cierto, que tampoco es técnicamente correcto hacer dicha distinción, porque existen tributos personales que utilizan tanto criterios de residencia, como criterios de territorialidad, como, por ejemplo, el IRPF y el IS (dichos tributos gravan la renta obtenida por residentes en España) o el IRNR (este tributo grava la renta obtenida en territorio español por no residentes). Lo cual hace referencia a la distinción entre los tributos por obligación personal, que son aquellos que se le exigirán a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España, con independencia de donde se encuentren situados los bienes o derechos que forman parte del incremento del patrimonio gravado; y los tributos por obligación real, que son aquellos que se le exigirán a los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en territorio español, por la

---

18 GARCÍA HEREDIA, Alejandro: *Aplicación de las normas tributarias*, UOC, Barcelona, 2012, pág. 17.

adquisición de bienes y derechos que pudieran ejercitarse, estuvieran situados o hubieran de cumplirse en territorio español.<sup>19</sup>

Por ello, resulta necesario distinguir entre ambos criterios de sujeción al poder financiero. Por un lado, según el criterio de residencia, el Estado se encuentra facultado para gravar a sus residentes, independientemente del lugar en el que se realice el hecho imponible; y, por otro lado, según el criterio de territorialidad, el Estado se encuentra facultado para gravar aquellas operaciones realizadas en territorio español con independencia de la residencia de los sujetos pasivos<sup>20</sup>.

Ahora bien, una vez demostrada la importancia de la residencia fiscal en España a la hora de tributar de una forma u otra, cabe decir que, para determinar la residencia fiscal en España, tenemos que distinguir entre personas y entidades. Y, en primer lugar, una persona física tendrá su residencia fiscal en España cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias<sup>21</sup>:

1) Permanencia. Que dicha persona permanezca en España más de 183 días durante el año natural; para lo cual sí se computarán las ausencias esporádicas, pero no las estancias temporales a consecuencia de acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las administraciones públicas españolas.

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

3) Criterio con presunción iuris tantum. Si en España reside habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan del contribuyente; éste tendrá su residencia en España, salvo prueba en contrario.

---

<sup>19</sup> <https://www.ineaf.es/divulgativo/sistema-tributario/impuesto-sucesiones-donaciones/obligacion-personal-y-obligacion-real>. Consultado el 2 de junio de 2022.

<sup>20</sup> GARCÍA HEREDIA, Alejandro: *Aplicación de las normas tributarias*, ob. cit., pág. 18.

<sup>21</sup> Artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los IS, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

Mientras que, en segundo lugar, las entidades tendrán su residencia fiscal en España si concurre alguna de las siguientes circunstancias<sup>22</sup>:

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.*
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.*
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español”*

Por tanto, podemos apreciar la existencia de varios criterios de sujeción al poder financiero, como son el de residencia y el de territorialidad.

#### **2.4. La LIRPF y la LIRNR acerca de la tributación de artistas y deportistas**

Antes de centrarnos en los aspectos relativos al fraude fiscal en relación con la tributación de artistas y deportistas, resulta conveniente hacer una breve mención al contenido de la LIRPF y de la LIRNR acerca de la tributación de artistas y deportistas. Y, como bien hemos mencionado con anterioridad a modo de ejemplo, el IRPF únicamente grava a las personas físicas residentes en territorio español; mientras que el IRNR grava las rentas obtenidas por las personas físicas no residentes en territorio español.<sup>23</sup> Aunque sí podemos destacar que la LIRPF, establece que las personas físicas de nacionalidad española que acrediten una nueva residencia fiscal en un paraíso fiscal no perderán la condición de contribuyentes por el IRPF, en el año del cambio de residencia y en los cuatro años posteriores, lo cual hace que se trate de una norma antielusión.

A su vez, también resulta interesante hacer mención al cambio de los tramos del IRPF para este año 2022, donde pasarán a ser seis en vez de cinco; dicho cambio afectará a unos 36.200 contribuyentes cuyas rentas son las más altas (entre los que se encuentran muchos artistas y deportistas, debido a la alta generación de ingresos). Al nuevo tramo

---

<sup>22</sup> Artículo 8 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS

<sup>23</sup> MAGRANER MORENO, Francisco J.: *La imposición sobre las rentas obtenidas en España por artistas y deportistas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pág. 86.

aplicable, que grava las rentas del trabajo superiores a 300.000 euros, se le aplicará un tipo impositivo del 47%; lo que permitirá recaudar una mayor cantidad impositiva procedente de las personas con alto poder adquisitivo.<sup>24</sup>

#### **2.4.1. Tributación de artistas y deportistas según la LIRPF**

Por una parte, en relación con la tributación de las rentas obtenidas por artistas y deportistas en el ámbito del IRPF, atendiendo al hecho imponible, vamos a mencionar aquellos elementos del IRPF que son de mayor interés para estos profesionales<sup>25</sup> y vamos a exponer una serie de ejemplos en cada uno de ellos:

##### a) Rendimientos del trabajo

Tendrán la consideración de rendimientos del trabajo todas las retribuciones percibidas por el artista o deportista que deriven de la realización de un trabajo por cuenta ajena y en régimen de independencia. A modo de ejemplo, destacan como rendimientos del trabajo los sueldos y salarios, o en el caso de los deportistas, las primas de contratación o fichaje, donde la cuantía de ésta deberá quedar por escrito para evitar que se lleve a cabo fraude fiscal, que es por otra parte, uno de los ejes centrales del presente trabajo. Así mismo, en relación con los derechos de imagen, que tanta polémica suscitan, la cesión de estos al club o empresa para la que trabaje el artista o deportista hará que las cantidades obtenidas por dicha cesión tributen como rendimientos de trabajo personal.<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/01/26/midiero/1643204674\\_675377.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/01/26/midiero/1643204674_675377.html). Consultado el 28 de mayo de 2022.

<sup>25</sup> MAGRANER MORENO, Francisco J.: *La imposición sobre las rentas obtenidas en España por artistas y deportistas*, ob. cit., pág. 89.

<sup>26</sup> <https://www.carrilloasesores.com/post/como-tributan-los-derechos-de-imagen-de-los-artistas-y-deportistas>. Consultado el 28 de mayo de 2022.

## b) Rendimientos del capital mobiliario

Siguiendo en la línea de polémica de los derechos de imagen, según el art. 25.4 LIRPF<sup>27</sup>, se considerarán como rendimientos de capital mobiliario: “*Los rendimientos 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*”. Es decir, las rentas obtenidas por tal cesión deben proceder de la cesión a un tercero, y no proceder de la realización de una actividad económica.

## c) Rendimientos de las actividades profesionales

Resulta curiosa la interpretación que la DGT ha dado acerca de que serán considerados como rendimientos de la actividad profesional, los rendimientos obtenidos por los pilotos de carreras automovilísticas, con independencia de que la actividad se desarrolle de forma habitual o esporádica, tanto por los premios que se reparten al final de las carreras, como por lo generado por la publicidad que llevan a cabo en el desarrollo de su profesión. Así como también son consideradas como rendimientos de actividades económicas, las cantidades percibidas por los artistas y deportistas a consecuencia de su participación en charlas de programas de radio.<sup>28</sup>

En lo que respecta los derechos de imagen, se considerarán como rendimientos de actividades económicas, aquellos rendimientos que se deriven de la cesión del derecho de imagen en el ámbito de un torneo, espectáculo. Esto suele producirse en deportistas que compiten de forma individual, y en artistas del ámbito musical.<sup>29</sup>

---

27 Apartado 4.d) del artículo 25 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los IS, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

28 MAGRANER MORENO, Francisco J.: *La imposición sobre las rentas obtenidas en España por artistas y deportistas*, ob. cit., pág. 117.

29 <https://www.carrilloasesores.com/post/como-tributan-los-derechos-de-imagen-de-los-artistas-y-deportistas>. Consultado el 28 de mayo de 2022.

- d) Ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de elementos afectos a la actividad profesional

Un ejemplo de ello es el abono por parte de un jugador de su “cláusula de rescisión”. Al ser otro Club o Sociedad quien paga verdaderamente la cláusula, esto constituye una ganancia patrimonial para el jugador, pero, el pago efectivo de la cláusula constituye para éste una pérdida patrimonial de igual importe. En este caso, no se derivará ningún gravamen.

- e) Principales exenciones

A modo de ejemplo, entre las principales exenciones podemos destacar las indemnizaciones por despido o cese de la relación laboral. donde el caso de los deportistas, el importe exento máximo será de dos meses por año trabajado; mientras que, en el caso de los artistas, será de siete días por año de servicio.

#### **2.4.2. Tributación de artistas y deportistas según la LIRNR**

Una vez expuestas una serie de consideraciones acerca de la tributación de los artistas y deportistas desde el ámbito de la LIRPF, ahora vamos a comentar una serie de aspectos de la tributación de artistas y deportistas desde el punto de vista de la LIRNR, ya que no todos los artistas y deportistas que tributan en España lo hacen conforme a la LIRPF.

En primer lugar, como bien hemos mencionado anteriormente, la LIRNR se aplicará, en el ámbito que nos afecta, a los artistas y deportistas que no tengan la condición de residentes en territorio español, o aun tratándose de residentes, hayan decidido acogerse al régimen especial de impatriados recogido en el artículo 93 LIRPF. Este régimen, presenta una excepción en el caso de la relación laboral de los deportistas profesionales, la cual está regulada por el RD 1006/1985, de 26 de junio y sobre la cual profundizaremos más adelante. Tras acreditarse por parte del artista o deportista que su

residencia fiscal se encuentra en el extranjero, debe determinarse si la renta obtenida por éstos se encuentra o no sujeta al IRNR; y, para ello, existen dos criterios: el de territorialidad; y el de pago únicamente en aquellas rentas para las que se establezca expresamente.<sup>30</sup> Por tanto, se encuentran sometidos al IRNR en España, aquellos artistas y deportistas no residentes, que obtienen rendimientos en España por el desempeño de su actividad, sin poseer establecimiento permanente en territorio español.

En segundo lugar, el tipo impositivo al que se someten es del 24%, salvo que sean residentes de un Estado miembro de la UE o de un Estado del EEE con el que exista un efectivo acuerdo de intercambio de información tributario, donde el tipo impositivo se reduciría a un 19%.<sup>31</sup>

Y, en tercer lugar, y ya para concluir con la tributación de artistas y deportistas, éstos van a tributar como contribuyentes por todos los rendimientos que obtienen, con independencia del lugar donde los obtengan, en el país donde se encuentre su residencia fiscal; pero el hecho de que obtengan rendimientos en otros países, y tributen como no residentes en ellos, no va a implicar una doble imposición por sus rendimientos, debido a que la cantidad pagada en el país de la fuente puede deducirse de la cuota de la declaración llevada a cabo en el Estado donde se tribute por obligación personal.<sup>32</sup> En el caso de España, en la gran mayoría de los CDI que ha firmado con otros países, se permite al país en el que tiene lugar la actividad del artista o deportista someter a tributación la renta generada a consecuencia de dicha actuación y con ello, evitar que se vuelvan a someter a tributación dichas rentas en el estado donde el artista o deportista tenga su residencia.

---

30 MAGRANER MORENO, Francisco J.: *La imposición sobre las rentas obtenidas en España por artistas y deportistas*, ob. cit., págs. 47 y 48.

31 *Ibid.* pág. 59.

32 *Ibid.* págs. 65 y 66.



### 3. EL FRAUDE FISCAL Y SU VINCULACIÓN CON LOS ARTISTAS Y DEPORTISTAS

Tras exponer con detalle todos los aspectos relativos a la tributación de los artistas y deportistas, a continuación, vamos a hablar del fraude fiscal mencionando varias de las figuras que existen, así como de una serie de mecanismos orientados a tratar de impedir que dicha intención defraudatoria se traduzca en una realidad, y del funcionamiento de los paraísos fiscales entre otras cosas. Si bien, el objetivo de este trabajo es analizar los diferentes aspectos del fraude fiscal y su vinculación con la tributación de artistas y deportistas a través de algunos precedentes, para así poder comprender el por qué hoy en día se ha convertido en algo habitual el hecho de que muchos artistas y deportistas sean juzgados (la mayoría como veremos, condenados, pero no siempre es así) por haber cometido supuestamente algún delito de fraude.

#### 3.1. Concepto de fraude fiscal y su impacto en la economía española

Antes de proceder al análisis de las distintas figuras de fraude fiscal, y de las diferentes medidas para evitar que se produzca dicho fraude, es de vital importancia precisar su significado. Por ello, se entiende por fraude fiscal “cualquier conducta del obligado tributario que, vulnerando un precepto tributario, suponga un perjuicio económico a la Hacienda Pública”.<sup>33</sup>

Dicha conducta, puede ser perseguida en la vía administrativa o en la vía penal. En el caso de que se supere la cuantía de 120.000€, se considerará delito fiscal, y puede ser sancionado con penas privativas de libertad; y, en el caso de que no la supere, se tramitará como infracción administrativa y se sancionará con multas.

---

<sup>33</sup>[https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNjSzNDtbLUouLM\\_DxbIwMDS0NDA10Q\\_QGZapUt-ckhIQaptWmJocSoAdlSRnjUAAAA=WKE](https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNjSzNDtbLUouLM_DxbIwMDS0NDA10Q_QGZapUt-ckhIQaptWmJocSoAdlSRnjUAAAA=WKE). Consultado el 29 de mayo de 2022.

Por tanto, podemos concluir que “el fraude fiscal o defraudación, se trata de cualquier acción u omisión que, vulnerando un precepto tributario, permita al obligado tributario:

- a) Eludir el pago de tributos.
- b) No ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta practicados o que hubieran debido practicar.
- c) Obtener indebidamente devoluciones tributarias.
- d) Disfrutar de beneficios fiscales improcedentes.”<sup>34</sup>

Esta infracción tributaria, junto con la economía sumergida, suponen la pérdida de recaudación fiscal de alrededor de 60.000 millones de euros anuales.<sup>35</sup> Lo cual pone de manifiesto el fuerte impacto que tiene en la economía la defraudación.

Tras aclarar el concepto de fraude fiscal, y antes de entrar al estudio exhaustivo de las figuras de fraude fiscal más comunes entre los artistas y deportistas, conviene precisar que existen diferentes medidas para evitar que se lleven a cabo dichas actuaciones fraudulentas (no solo por parte de los artistas y deportistas, que son los sujetos principales de dicho trabajo, sino por parte de cualquier persona o entidad que cometa fraude fiscal).

### **3.2. Medidas para evitar el fraude fiscal**

El fraude fiscal está muy presente en nuestra sociedad, y muestra de ello es la reciente Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. A través de esta, se pretende incorporar el Derecho de la UE al ordenamiento interno en el ámbito de las prácticas de elusión fiscal, así como introducir cambios en la

---

<sup>34</sup>[https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNjSzNDtbLUouLM\\_DxbfwMDS0NDA1OQ\\_QGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAdlSRnjUAAAA=WKE](https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNjSzNDtbLUouLM_DxbfwMDS0NDA1OQ_QGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAdlSRnjUAAAA=WKE). Consultado el 29 de mayo de 2022.

<sup>35</sup> PELÁEZ MARTOS, José María y SANTOLAYA BLAY, Manuel: *Medidas contra el fraude fiscal en inspección, recaudación y planificación internacional abusiva*, Wolters Kluwer, Madrid, 2018, pág. 21.

regulación con los que se pretende asentar unos parámetros de justicia tributaria y así facilitar las actuaciones tendentes a la prevención y lucha contra el fraude.<sup>36</sup> Dicha ley supone un progreso en el sentido del fraude, pero no aporta nada sustancial referente al fraude de artistas y deportistas, por lo que no resulta necesario hacer especial hincapié en la recién publicada normativa para evitar la infracción tributaria.

A todo ello, conviene hacer una valoración de todas las medidas contra el fraude fiscal que se han adoptado en los últimos tiempos hasta la promulgación de la nueva Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

De todas ellas, se puede concluir que no ha existido un verdadero plan de lucha contra el fraude fiscal, sino medidas aisladas, destinadas principalmente a la prevención de este, y que han resultado ser insuficientes. Todo ello, motivado porque el objetivo de dichas medidas ha sido mejorar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes; pero, además, también por la falta de voluntad política a la hora de luchar contra el fraude fiscal, impulsada porque los 10.000 millones de euros que se ingresan a consecuencia de lucha contra el fraude, resultan irrisorios en comparación con los ingresos totales del Estado.<sup>37</sup>

### **3.3. Tipología de fraude fiscal y casos de comisión en el ámbito deportivo y artístico**

Una vez aportada una definición de fraude fiscal, su impacto en la economía española, y haber realizado un breve análisis de las medidas que se han ido implantando en España durante los últimos tiempos para evitar el fraude fiscal; resulta necesario hacer una distinción entre los diferentes tipos de fraude fiscal, y hacer mención a algunos de los casos más mediáticos que se han producido por parte de artistas y deportistas en España.

---

<sup>36</sup> Preámbulo de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

<sup>37</sup> PELÁEZ MARTOS, José María y SANTOLAYA BLAY, Manuel: *Medidas contra el fraude fiscal en inspección, recaudación y planificación internacional abusiva*, Wolters Kluwer, ob. cit., pág. 94.

En primer lugar, vamos a tratar la figura de la evasión fiscal, la cual se trata de una figura jurídica que consiste en no pagar de manera consciente y voluntaria alguno de los impuestos establecidos por la ley a los que hay que hacer frente de manera obligatoria, convirtiéndose aquel que infringe la ley a través del impago, en evasor fiscal.<sup>38</sup>

Por tanto, el evasor fiscal es aquel que realiza una actividad gravada por un impuesto y la oculta al conocimiento de las autoridades tributarias pertinentes, utilizando para ello métodos ilícitos con el fin de no hacer frente al pago de los impuestos debidos por la realización de dicha actividad.

Dicha práctica fraudulenta, acapara, por ejemplo, operaciones que no pagan el IVA o la falsificación de facturas para posteriormente reducir el pago de impuestos. La importancia de destacar dicha figura jurídica, reside en la gran cantidad de dinero que España deja de percibir a consecuencia de la evasión fiscal. Según el informe *The State of Tax Justice 2021*, España pierde alrededor de 6.350 millones de euros por culpa de evasión de impuestos de las grandes empresas y fortunas, lo que equivale a una pérdida de unos 136 euros por cada habitante del país.<sup>39</sup>

Poniendo en contexto la vinculación de esta figura con la tributación de artistas y deportistas, resulta extremadamente llamativo el elevado número de éstos que se han visto involucrados en temas relacionados con la evasión de impuestos. De los cuales podemos destacar, por ser la primera artista que hizo público sus problemas de este tipo con Hacienda, a Lola Flores, por evadir impuestos en España entre los años 1982 y 1985.

Además de Lola Flores, y centrándonos en casos más actuales, cabe resaltar que entre los artistas y deportistas más famosos que han tenido problemas con Hacienda en España, se encuentran los futbolistas Cristiano Ronaldo y Leo Messi, así como los

---

38 <https://acfe-spain.com/recursos-contra-fraude/que-es-el-fraude/delitos-de-fraude>. Consultado el 3 de junio de 2022.

39 <https://www.elsaltodiario.com/fraude-fiscal/espana-pierde-6350-millones-ano-evasion-fiscal-multinacionales-grandes-fortunas#>. Consultado el 3 de junio de 2022.

cantantes Bertín Osborne y Ana Torroja; todos ellos condenados por cometer fraude fiscal.

Pero además de ellos, existen otros casos de famosos que han sido acusados de cometer fraude fiscal, y sus procedimientos todavía siguen en curso debido a que no han encontrado indicios suficientes para poder condenarlos por dichos delitos. El caso más mediático y actual es el del exfutbolista Xabi Alonso, sobre el cual hablaremos más adelante, debido a la importancia de poner de manifiesto que no todo el mundo tiene intención defraudatoria, y de las estrategias legales lícitas para reducir la carga fiscal.

En segundo lugar, vamos a abordar la utilización de empresas pantalla para llevar a cabo actuaciones fraudulentas desde el punto de vista tributario; lo cual, es frecuente en el ámbito de los artistas y deportistas profesionales. A modo de ejemplo, éste fue el método que empleó Leo Messi para evadir impuestos durante los años 2007, 2008 y 2009.

Dichas empresas pantalla son creadas “a priori” como una empresa legal, pero que actúan encubriendo actividades ilegales o de intermediarios con el fin de evitar el pago de los impuestos que corresponda. Estas empresas suelen situarse en paraísos fiscales (sobre los cuales vamos a incidir posteriormente), debido a que la tributación es mucho más favorable que en España, e incluso nula; y a la alta privacidad de información que suele haber en dichos lugares.

El modo de actuar de manera fraudulenta de los deportistas profesionales, ya que hemos hecho alusión al caso de Leo Messi, a través de las empresas pantalla, consiste en que con el objetivo de evitar la progresividad del IRPF por el incremento de la base imponible a consecuencia de la cesión de los derechos de imagen, éstos gestionan los derechos de imagen a través de sociedades, donde su titular es socio junto con algún

familiar o allegado, permaneciendo así dentro de la sociedad los ingresos por la explotación de los derechos de imagen y tributando por ello a un tipo relativamente fijo.<sup>40</sup>

Tras esto, debido a la relación laboral que une al deportista profesional con su club, el deportista cede parte de sus derechos de imagen, y a su vez, el club se encuentra relacionado con dicha sociedad mercantil a través de la cual compra los derechos de imagen que el deportista había cedido anteriormente. Lo cual desembocaba en la siguiente situación: el club, pagaba a dicha sociedad la cantidad de dinero estipulada en el contrato por los derechos de imagen, y dicha sociedad mercantil, se lo retribuía inmediatamente al deportista profesional; consiguiendo de esta forma que tributar a través del IS y no a través del IRPF.

Si bien, cabe destacar que el hecho de que un artista o deportista vaya a facturar todo lo que gane en una sociedad constituida por él, y así tributar al 25% como sociedad y no al 45%, es lícito. La irregularidad se presenta en el momento en el que se demuestra que esta sociedad está vacía, no tiene personal (bastaría con tener como asalariado, además del al propio artista o deportista, ya que son los contribuyentes que nos interesan, a un secretario con una dedicación real como por ejemplo, coordinar la actividad publicitaria de un deportista), y ésta únicamente recibe ingresos, pero no tiene medios materiales ni humanos, siendo, por tanto, una sociedad interpuesta, considerándose así una simulación.<sup>41</sup>

En relación con lo anterior, el futbolista Gerard Piqué fue condenado a pagar en 2019, 2,1 millones de euros por haber simulado la venta de sus derechos de imagen. No siendo así el caso de María Teresa Campos, quien demostró que la sociedad que tenía no era una sociedad instrumental, debido a que tenía a sueldo a una de sus hijas y, además, producía el programa de un tercero.

---

<sup>40</sup> <https://zaguan.unizar.es/record/64863/files/TAZ-TFG-2017-4040.pdf>. Consultado el 3 de junio de 2022.

<sup>41</sup> [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/07/12/economia/1562958091\\_731722.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/07/12/economia/1562958091_731722.html). Consultado el 3 de junio de 2022.

Por último, resulta interesante destacar que existen algunas prácticas de planificación fiscal internacional que rozan la legalidad, pero que son consideradas como planificación fiscal agresiva. Y, para ello la LGT prevé una cláusula general antiabuso.

Por todo ello, se demuestra que desde que Lola Flores hizo público sus problemas con Hacienda, han sido numerosos los casos en los que tanto artistas como deportistas se han visto involucrados en procedimientos por fraude fiscal, y que, hoy en día, todavía siguen existiendo debido a que como bien dice Carlos Romero, coordinador del IRPF de la AEDAF: “El hombre tiene tendencia natural desde que nace a temer a la muerte y a los impuestos. Si una persona considera que puede pagar menos, lo prefiere”.<sup>42</sup> Y es precisamente por eso, por lo que en determinadas ocasiones se llevan a cabo actuaciones fraudulentas a la hora de tributar.

### **3.4. Estrategias legales para reducir la carga fiscal**

Tras analizar las figuras de fraude fiscal más utilizadas por los artistas y deportistas, conviene explicar que existen estrategias legales para reducir la carga fiscal, entre las cuales destacan las siguientes:

En primer lugar, el *treaty shopping* o mercadeo de tratados, cuya finalidad es beneficiarse de la aplicación de las disposiciones de un CDI a las que no se tiene derecho por no ser residente en ninguno de los estados contratantes. Es decir, se acude a dicha práctica cuando en el Estado de residencia de la persona no exista CDI con el Estado de la fuente, o aun existiendo, éste es menos favorable que el CDI existente entre el Estado de la fuente y el Estado en el que se ha constituido la sociedad.<sup>43</sup>

---

<sup>42</sup> [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/07/12/economia/1562958091\\_731722.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/07/12/economia/1562958091_731722.html). Consultado el 3 de junio de 2022.

<sup>43</sup> DELGADO GARCÍA, Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael: *Planificación fiscal internacional*, UOC, Barcelona, 2018, pág. 16

El mecanismo de actuación de dicha estrategia consiste en “realizar operaciones o establecer sociedades en otro Estado exclusivamente con el propósito de obtener beneficios de un tratado existente entre ese Estado y un tercer Estado, beneficios que, de otra forma, no serían aplicables”.<sup>44</sup>

Cabe destacar que dicha estrategia apenas tiene repercusión en el ámbito de la tributación de artistas y deportistas, debido a que la mayoría de ellos optan por utilizar la estrategia de planificación fiscal internacional conocida como economía de opción, pero resulta interesante mencionarla debido a que sí que tiene relevancia en muchos otros ámbitos.

En segundo lugar, vamos a centrarnos en la economía de opción, la cual como veremos, está muy presente en la tributación de artistas y deportistas. El concepto de esta estrategia legal para reducir la carga fiscal fue aportado por don José Larraz en 1952, en su discurso titulado como *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, en el cual expuso que, la economía de opción es: “la posibilidad que concede al contribuyente la normativa tributaria de realizar un negocio jurídico por una o más vías alternativas, lícitas, válidas y reales, siendo una de ellas más económica en términos fiscales”.<sup>45</sup>

Especial relevancia en cuanto a economía de opción en el ámbito de la tributación de los artistas y deportistas tiene la llamada *Ley Beckham* (llamada así porque uno de los primeros en acogerse a ella fue el famoso exfutbolista inglés David Beckham). En la actualidad, el artículo 93 LIRPF regula un régimen especial al que pueden optar, siempre que cumplan una serie de requisitos, las personas que adquieran su residencia fiscal en España por motivos laborales y cuya característica principal es que solamente se tributa por las rentas de origen español.

---

44 DELGADO GARCÍA, Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael: *Planificación fiscal internacional*, UOC, ob. cit., pág. 16

45 <https://dpej.rae.es/lema/econom%C3%ADa-de-opci%C3%B3n#>. Consultado el 3 de junio de 2022.



Este régimen se introdujo por el RD 687/2005, y aunque su finalidad era atraer a España capital humano cualificado, dicho régimen fue utilizado por los principales clubes de fútbol para llevar a cabo la contratación de jugadores de primer nivel, debido a que su coste salarial si se aplicaba este régimen, era bastante inferior en comparación con la mayoría de los clubes europeos.<sup>46</sup> Pero ello no implica que se haya utilizado de manera fraudulenta, sino que simplemente ha sido un claro ejemplo de economía de opción.

Dicho régimen, fue planteado originalmente de manera abierta para que quien viniese a España a trabajar, y como consecuencia de ello, fuese contratado por una empresa y adquiriese la residencia, pudiese acogerse a dicha posibilidad. Es decir, el régimen nace con la finalidad de atraer a trabajadores cualificados en el ámbito científico e investigador, porque los deportistas profesionales han sido excluidos tras la última reforma.

En sus inicios, permitía, bajo el cumplimiento de determinados requisitos, acogerse a dicho régimen a aquellos trabajadores desplazados a territorio español y que, a consecuencia de ello, establecían su residencia en España; con ello, se les otorgaba un estatus de no residente a los que optaban por acogerse al mencionado régimen, y tributaban a un tipo fijo del 24% durante el año que se hacían residentes y en los cinco años siguientes. Por el contrario, en aquellos años, para los contribuyentes que superasen la cifra de 120.000€ anuales, el tipo impositivo era del 43%; lo cual benefició de manera muy evidente a los clubes de fútbol especialmente, para así poder realizar diversas ofertas de renovaciones al alta en comparación con las ofertas que le podían hacer al deportista clubes de otros países.<sup>47</sup>

Posteriormente, en el año 2010, se llevó a cabo una modificación de la norma, con la que se estableció un límite para aquellos rendimientos del trabajo que no superen los

---

<sup>46</sup> <https://asesorexcelente.com/regimen-trabajadores-desplazados-irpf/>. Consultado el 3 de junio de 2022.

<sup>47</sup> <https://www.conceptosjuridicos.com/lev-beckham/>. Consultado el 3 de junio de 2022.

600.000€ anuales para que el tipo impositivo fuese del 24%, y, a partir de esa cantidad, el tipo impositivo sería del 45%.

Y, finalmente, con la última reforma del art. 93 LIRPF, se establecieron los siguientes requisitos para poder acogerse a dicho régimen especial, y, por tanto, podrán optar por este régimen especial aquellos contribuyentes<sup>48</sup>:

*“a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.*

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

*1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.*

*Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este.*

*2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.*

*c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español”.*

---

48 Artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los IS, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

Y donde el tipo aplicable ha sido modificado, ya que, para la determinación de la cuota íntegra, hasta 600.000€ el tipo aplicable será igualmente del 24%; pero desde 600.001€ en adelante, el tipo aplicable será del 47% en lugar del 45%.

Con esta última reforma, a pesar de que los deportistas profesionales se estaban aprovechando de manera lícita de dicho régimen, el legislador ha optado por excluirlos de éste, con el fin de que no sea la gente que dispone de grandes capacidades económicas en el ámbito del deporte profesional la que se aproveche de esta situación y pueda tributar como no residentes, dejando de ingresar el Estado tributos por dicha cuestión.

Esto, puede dar lugar a diversidad de opiniones, pero, el hecho de que la exclusión se produzca por la simple condición de ser deportista profesional y no por el límite de rentas, resulta claramente discriminatorio para dicho colectivo; más aún cuando el hecho de acogerse a dicho régimen no es fraudulento, sino la aplicación de economía de opción.

Por último, a modo de comparación, cabe resaltar que en Italia tienen una medida parecida a dicho régimen, pero que en este caso sí que es aplicable a los deportistas profesionales, a diferencia de España. Por tanto, en este aspecto, España está perdiendo atractivo con respecto a Italia, lo cual puede influir a la hora de atraer o no a deportistas profesionales.

### **3.5. Paraísos fiscales**

Por otro lado, otro de los conceptos clave dentro del ámbito del fraude fiscal es el de paraíso fiscal, el cual surgió a consecuencia de un error de traducción del inglés al francés, ya que, los ingleses utilizaban la expresión *tax haven* (refugio fiscal en español) para referirse a los lugares en los cuales se aplica un régimen tributario especialmente favorable a aquellas empresas y personas que no tienen su residencia allí; pero, los franceses confundieron la palabra *haven* (refugio) con la palabra *heaven* (paraíso), y ello

derivó en la utilización de la expresión francesa *paradis fiscal* para hacer referencia a dichos territorios.<sup>49</sup>

Durante los últimos tiempos, diversas instituciones han aportado su propia definición acerca de lo que consideran que se trata de un paraíso fiscal, como, por ejemplo, la RAE define paraíso fiscal como aquel “país o territorio donde la ausencia o parvedad de impuestos y controles financieros aplicables a los extranjeros residentes constituye un eficaz incentivo para atraer capitales del exterior”.<sup>50</sup>

Los paraísos fiscales tienen una especial relación con la evasión fiscal, así como con el blanqueo de capitales, al que suele ir ligado en muchas ocasiones. Además, son utilizados tanto por personas físicas como por personas jurídicas.

Y dentro de las principales características de un paraíso fiscal, podemos encontrar las siguientes<sup>51</sup>:

- “Una baja o nula fiscalidad directa, que se puede materializar de distintas maneras: inexistencia de gravamen sobre la renta, incentivos fiscales especiales para las empresas extranjeras que se establezcan en su territorio o sistemas de tributación territorial que exoneran de gravamen a todas las rentas de fuente extranjera.
- La existencia de una legislación mercantil y financiera bastante flexible.
- Protección de secreto bancario y comercial.
- Ausencia de controles de cambios.
- Escasa o inexistente red de CDI”.

---

49 <https://forbes.es/empresas/10095/como-funciona-un-paraiso-fiscal/>. Consultado el 4 de junio de 2022.

50 <https://www.rae.es/drae2001/para%C3%ADso>. Consultado el 4 de junio de 2022.

51 DELGADO GARCÍA, Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael: *Planificación fiscal internacional*, UOC, ob. cit., pág. 22

Tras realizar una serie de cálculos se estima que en paraísos fiscales hay más de 140.000 millones de euros, que pertenecen a españoles; lo cual equivale a cerca del 12% del PIB.<sup>52</sup>

Por todo ello, debido a la creciente utilización de paraísos fiscales por parte de muchos contribuyentes, la LIRPF establece en el apartado 2 del artículo 8 una cláusula antielusión, en la cual se expone que: *“No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes”*.<sup>53</sup>

Todo ello, con el fin de evitar la elusión de impuestos por parte de muchos de los contribuyentes, entre los cuales se encuentran un gran número de artistas y deportistas que utilizan los paraísos fiscales para cometer fraude; como, por ejemplo, Dani Pedrosa o la extenista Arantxa Sánchez Vicario.

Por último, cabe destacar que no existe una unificación de criterio para establecer una lista de los países o territorios que son considerados como paraísos fiscales y que, por tanto, el hecho de que un país sea considerado como paraíso fiscal, dependerá del estado en el que nos encontremos. En España, los paraísos fiscales se encuentran recogidos en el RD 1080/1991, el cual se va actualizando con el paso de los años. Y es en nuestro país donde entre los factores determinantes para ser considerado como paraíso fiscal, encontramos dos: la nula o baja tributación de impuestos como, por ejemplo, el IRPF, el IS o el IRNR; y la existencia de un convenio bilateral para intercambiar información, donde si se produce esta última condición, el otro país o territorio implicado, será excluido de la lista de paraísos fiscales.<sup>54</sup>

---

<sup>52</sup> <https://www.eltiempo.com/mundo/europa/impuestos-en-espana-famosos-con-lios-por-el-regimen-fiscal-535277>. Consultado el 30 de mayo de 2022.

<sup>53</sup> Apartado 2 del artículo 8 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los IS, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

<sup>54</sup> <https://www.larazon.es/economia/20200709/k66zpin2jfh3hb52o6f633w33v.html> Consultado el 4 de junio de 2022.

Precisamente por esto último, a modo de ejemplo, el Principado de Andorra dejó de ser considerado como paraíso fiscal. Mientras que actualmente, la lista de paraísos fiscales la componen países y territorios como las Islas Caimanes o Fiji. Por tanto, todavía existen muchos países y territorios a los que acuden infinidad de personas para eludir el pago de impuestos, entre los que se encuentran numerosos artistas y deportistas.

Además, la Agencia Tributaria pone a disposición de los contribuyentes el listado de países o territorios que son considerados por España como paraísos fiscales.<sup>55</sup>

#### **4. CASO DE XABI ALONSO**

Al mencionar dentro de las distintas figuras del fraude algunos ejemplos de los artistas y deportistas que sí han cometido fraude fiscal, con el caso de Xabi Alonso, se pretende demostrar que no todo el mundo tiene intención defraudatoria, y poner de relevancia la importancia de la economía de opción (que fue la estrategia que utilizó Xabi Alonso para no incurrir en fraude fiscal).

Dicho caso tiene su origen en el agosto del 2009, cuando el exfutbolista español fichó por el Real Madrid CF, donde estuvo jugando hasta el año 2014. Por ello, desde el 1 de enero de 2010, pasó a estar sujeto a los impuestos españoles como consecuencia de haber adquirido la condición de residente fiscal en España.

Por ello, presentó y satisfizo mediante retenciones y pagos a cuenta, en concepto de IRPF importantes cantidades de dinero; pero, no declaró los rendimientos obtenidos

---

<sup>55</sup><https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2020/capitulo-10-regimenes-especiales-imputacion-rentas/imputacion-rentas-socios-participes-instituciones/relacion-paises-territorios/real-decreto-1080-1991-paraisos-fiscales.html>. Consultado el 5 de junio de 2022.

por él a consecuencia de la explotación de sus derechos de imagen, tras acogerse a una opción fiscal que le resultaba más beneficiosa.<sup>56</sup>

La discrepancia en este aspecto reside en el hecho de que Xabi Alonso firmó en el mes de agosto de 2009 un contrato con una sociedad mercantil, cuya sede radicaba en Madeira, por el cual cedía a dicha sociedad la explotación de sus derechos de imagen durante 5 años a razón de un precio de 5 millones de euros, entendiéndose en los hechos probados, que este precio fue calculado conforme a una correcta previsión de ingresos. A su vez, la empresa cesionaria, estaba participada en su totalidad por otra mercantil de Panamá, cuyas participaciones había adquirido Xabi Alonso a finales del 2009.

Además, en los hechos probados se reflejó que la sociedad mercantil portuguesa cedió al Real Madrid CF un porcentaje de los derechos de imagen, a cambio de un precio; declarando por tanto la sentencia que el Real Madrid había practicado las retenciones por IRNR a la empresa cesionaria y, que esta había llevado a cabo una actuación acorde a la que se había comprometido, es decir, la explotación efectiva de los derechos de imagen que había recibido.<sup>57</sup>

Pero las acusaciones se fundamentaron en que dicha cesión de la explotación de los derechos de imagen era simulada, y que el hecho de acogerse a las previsiones del art. 92 LIRPF, se trataba simplemente de un fraude. Respondiéndose en la sentencia que la falta de infraestructura de la empresa cesionaria puede suplirse subcontratando con otras empresas o personas que participen de forma habitual en este mercado, como en efecto se hizo. Además, el precio de la cesión no fue un mero capricho, sino que se apoyó en un informe económico solvente que quedó reflejado con la declaración del patrimonio del exfutbolista.

---

<sup>56</sup> ST 177/2021

<sup>57</sup> <https://fiscalblog.es/?p=6309>. Consultado el 4 de junio de 2022.

Aunque, como reconoce, es cierto que se buscaba una sociedad preconstituida y a través de ella, aprovecharse de la exención fiscal en el territorio español, pero ello no implica que se trate de fraude fiscal, sino de economía de opción. Y, por tanto, de una estrategia legal para reducir la carga fiscal.

Por último, cabe destacar que dicho proceso, a través de una serie de recursos interpuestos, todavía sigue activo, a pesar de que las anteriores sentencias han absuelto tanto al exfutbolista como a sus asesores fiscales; puesto que, por el hecho de que muchos de los artistas y deportistas lleven a cabo prácticas fraudulentas para evadir impuestos, no significa que todos tengan esa intención defraudatoria, como es el caso de Xabi Alonso.

## **5. CONCLUSIONES**

Tras abordar el contenido del presente trabajo, hemos extraído una serie de conclusiones que ponen de manifiesto las especialidades que existen en el ámbito de la tributación de artistas y deportistas, así como la interferencia de los mecanismos de fraude fiscal en la tributación de éstos.

1. Podemos destacar que la normativa interna española, tiene una serie de lagunas en lo que respecta a las definiciones de artistas y deportista, las cuales son cubiertas con la remisión a una serie de RD que fueron publicados hace más de 35 años, lo cual pone de manifiesto que resulta necesario elaborar una definición actual para cada uno de los términos, ya que son figuras muy relevantes desde el punto de vista tributario.

2. También es destacable resaltar que, por el hecho de ser artista o deportista, no todas las rentas que obtengas van a estar cubiertas por el artículo 17 del MCOCDE, ya que, si esas rentas son obtenidas por realizar actividades ajenas a las que le son propias a los artistas o deportistas, como por ejemplo la obtención de dividendos derivados de la participación de en una sociedad residente donde se lleve a cabo una actuación, no van a estar cubiertas por dicho artículo. Lo cual es importante por el hecho de que no por ser



artista o deportista, todas tus rentas vayan a estar gravadas conforme a las especialidades establecidas para dicha condición.

3. Por otro lado, cabe destacar, la importancia del fraude fiscal en la economía, y especialmente en la vinculación con los artistas y deportistas, ya que han sido muchos de ellos los que han llevado a cabo actuaciones fraudulentas. Pero, no por ello se puede generalizar y considerar que todos tienen esa intención defraudatoria, sino que simplemente abogan por acogerse a una serie de estrategias legales, como, por ejemplo, la economía de opción, para así reducir la carga fiscal en el territorio español.

Esto último, se debe tener en cuenta especialmente en los relativo a la llamada *Ley Beckham*, ya que el hecho de excluir a los deportistas profesionales es altamente discriminatorio, ya que no se excluye por rentas, sino por la condición de pertenecer a un determinado colectivo; lo cual pone de manifiesto que la naturaleza de la sociedad va adaptando la legislación según le conviene, es decir, el legislador, aun sabiendo que los deportistas profesionales simplemente se acogen a dicho régimen como método de economía de opción sin llevar a cabo una práctica fraudulenta, ha decidido excluirlos para que tengan que tributar de otra forma que suponga un mayor efecto recaudatorio para el Estado. Lo que no sabemos es hasta qué punto puede resultar eso conveniente para España, ya que, por ejemplo, Italia, no excluye a los deportistas profesionales de la aplicación de una ley nacional italiana, similar a la *Ley Beckham* en España.

4. Además, cabe destacar que, con el paso de los años se han elaborado múltiples medidas para evitar el fraude fiscal, donde la más reciente es la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal; pero, que en lo que respecta al ámbito de la tributación de los artistas y deportistas no ha supuesto ninguna modificación.

5. Por último, bajo mi punto de vista, con el objetivo de reducir el número de casos de fraude fiscal en el futuro, sobre todo por parte de los deportistas profesionales, la principal medida a implantar sería la de volver a incluir a éstos en el régimen de

impatriados, y que así tuviesen la opción de acogerse a dicho régimen. Porque considero que son peores las consecuencias de que éstos opten por utilizar mecanismos a través de los cuales no tributan prácticamente nada en España, a consecuencia de los elevados tipos impositivos a los que son sometidos en nuestro país; que el hecho de que tributen a un tipo impositivo menor por estar amparados por el régimen anteriormente mencionado.



## 6. BIBLIOGRAFÍA

DELGADO GARCÍA, Ana María y Oliver Cuello, Rafael: *Planificación fiscal internacional*, UOC, Barcelona, 2018.

DE LOS SANTOS POVEDA, Manuel y RUBIO CUADRADO, Felipe: “La fiscalidad de los no residentes en España (X): La tributación de las rentas de artistas y deportistas en los convenios para evitar la doble imposición”. En VV.AA., CORRAL GUADAÑO, Ignacio (dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. I, 4ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016.

GARCÍA HEREDIA, Alejandro: *Aplicación de las normas tributarias*, UOC, Barcelona, 2012.

MAGRANER MORENO, Francisco J.: *La imposición sobre las rentas obtenidas en España por artistas y deportistas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

OCDE: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019.

PELÁEZ MARTOS, José María y SANTOLAYA BLAY, Manuel: *Medidas contra el fraude fiscal en inspección, recaudación y planificación internacional abusiva*, Wolters Kluwer, Madrid, 2018.

## 7. WEBGRAFÍA

<https://acfe-spain.com/recursos-contrafraude/que-es-el-fraude/delitos-de-fraude>.

Consultado el 3 de junio de 2022.

<https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/titulos/articulos.jsp?ini=31&tipo=2>.

Consultado el 17 de mayo de 2022.

<https://asesorexcelente.com/regimen-trabajadores-desplazados-irpf/>. Consultado el 3 de junio de 2022.

[https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/07/12/economia/1562958091\\_731722.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/07/12/economia/1562958091_731722.html).

Consultado el 3 de junio de 2022.

[https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/01/26/midiner/1643204674\\_675377.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/01/26/midiner/1643204674_675377.html).

Consultado el 28 de mayo de 2022.

<https://dpej.rae.es/lema/econom%C3%ADa-de-opci%C3%B3n#>. Consultado el 3 de junio de 2022.

<https://fiscalblog.es/?p=6309>. Consultado el 4 de junio de 2022.

<https://forbes.es/empresas/10095/como-funciona-un-paraiso-fiscal/>. Consultado el 4 de junio de 2022.

<https://futboljobs.com/blog/cuanto-gana-un-jugador-de-futbol-en-espana/>. Consultado el 11 de mayo de 2022.

[https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAABAEAMtMSbF1jTAAASNjSzNDtbLUouLM\\_DxbIwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAdlSRnjUAAAA=WKE](https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAABAEAMtMSbF1jTAAASNjSzNDtbLUouLM_DxbIwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAdlSRnjUAAAA=WKE). Consultado el 29 de mayo de 2022.

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2020/capitulo-10-regimenes-especiales-imputacion-rentas/imputacion-rentas-socios-participes-instituciones/relacion-paises-territorios/real-decreto-1080-1991-paraisos-fiscales.html>. Consultado el 5 de junio de 2022.

<https://www.carrilloasesores.com/post/como-tributan-los-derechos-de-imagen-de-los-artistas-y-deportistas>. Consultado el 28 de mayo de 2022.

<https://www.conceptosjuridicos.com/ley-beckham/>. Consultado el 3 de junio de 2022.

<https://www.elsaltodiario.com/fraude-fiscal/espana-pierde-6350-millones-ano-evasion-fiscal-multinacionales-grandes-fortunas#>. Consultado el 3 de junio de 2022.

<https://www.eltiempo.com/mundo/europa/impuestos-en-espana-famosos-con-lios-por-el-regimen-fiscal-535277>. Consultado el 30 de mayo de 2022.

<https://www.ineaf.es/divulgativo/sistema-tributario/impuesto-sucesiones-donaciones/obligacion-personal-y-obligacion-real>. Consultado el 2 junio de 2022.

<https://www.larazon.es/economia/20200709/k66zpin2jfh3hb52o6f633w33y.html>. Consultado el 4 de junio de 2022.

<https://www.rae.es/>. Consultado el 16 de mayo de 2022.

<https://www.rae.es/drae2001/para%C3%ADso>. Consultado el 4 de junio de 2022.

<https://zagan.unizar.es/record/64863/files/TAZ-TFG-2017-4040.pdf>. Consultado el 3 de junio de 2022.

