



Máster Universitario
en Asesoría Fiscal

TRABAJO FIN DE MASTER CURSO 2022-2023

LA FISCALIDAD DEL DERECHO DE IMAGEN EN LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES

Autor: Sergiu Claudiu Muresan Muresan
Tutor: Jorge Martín López
Cotutora: Eva Aliaga Agulló

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	- 3 -
1.1. <i>Objeto del trabajo</i>	<i>- 3 -</i>
1.2. <i>Justificación de la elección del tema</i>	<i>- 3 -</i>
1.3. <i>Estructura y metodología.....</i>	<i>- 4 -</i>
2. LA EXPLOTACIÓN DEL DERECHO DE IMAGEN EN EL DEPORTE PROFESIONAL.....	- 4 -
2.1. <i>Aproximación al concepto de derecho de imagen y deporte profesional</i>	<i>- 4 -</i>
2.2. <i>Deporte profesional y derechos de imagen.....</i>	<i>- 7 -</i>
2.3. <i>Explotación del derecho de imagen</i>	<i>- 8 -</i>
2.3.1. <i>Explotación del derecho de imagen en el marco de una relación laboral.....</i>	<i>- 9 -</i>
2.3.2. <i>Explotación de los derechos de imagen a través de una sociedad</i>	<i>- 12 -</i>
3. LA TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN EN LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES.....	- 13 -
3.1. <i>Fiscalidad de los derechos de imagen en el ámbito nacional.....</i>	<i>- 14 -</i>
3.1.1. <i>Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).....</i>	<i>- 14 -</i>
3.1.2. <i>Ley del Impuesto sobre Sociedades</i>	<i>- 18 -</i>
3.2. <i>Fiscalidad en el ámbito internacional</i>	<i>- 19 -</i>
3.2.1. <i>Contribuyentes residentes (IRPF).....</i>	<i>- 19 -</i>
3.2.2. <i>Contribuyentes No Residentes IRNR</i>	<i>- 20 -</i>
3.2.3. <i>Tratamiento fiscal en el ámbito de los CDI.....</i>	<i>- 21 -</i>
3.2.4. <i>Unión Europea y fiscalidad de derecho de imagen</i>	<i>- 23 -</i>
3.2.5. <i>Reino Unido y el derecho de imagen</i>	<i>- 24 -</i>
3.2.6. <i>Estados Unidos y el derecho de imagen.....</i>	<i>- 25 -</i>
4. PLANIFICACIÓN FISCAL DE LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES	- 27 -
4.1. <i>Principales mecanismos utilizados por los deportistas para reducir la tributación</i>	<i>- 27 -</i>
4.2. <i>Elusión y fraude fiscal en relación a los derechos de imagen.....</i>	<i>- 30 -</i>
4.3. <i>Mecanismos anti-abuso</i>	<i>- 33 -</i>
4.4. <i>Análisis jurisprudencial.....</i>	<i>- 36 -</i>
5. CONCLUSIONES	- 38 -
BIBLIOGRAFÍA	- 40 -

ABREVIATURAS

AEAT:	Agencia Estatal de Administración Tributaria
Art.:	Artículo
CP:	Código Penal
BOE:	Boletín Oficial del Estado
CDI	Convenio para evitar la doble imposición
CE:	Constitución Española de 1978
CIR	Comissioner of Internal Revenue de los Estados Unidos
EE.UU	Estados Unidos de América
ET:	Estatuto de los Trabajadores
FCA	Autoridad de Conducta Financiera
IRPF	Impuesto sobre Rentas de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
LFP	Liga de Fútbol Profesional
LGT	Ley General de Tributos
LLC	Limited Liability Company
MCOCDE	Modelo de Convenio Tributario de la OCDE
NFL	National Football League
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
RD:	Real Decreto
TC	Tribunal Constitucional
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS:	Tribunal Supremo
UE:	Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Objeto del trabajo

El objeto del presente trabajo es efectuar un análisis exhaustivo acerca del tratamiento tributario otorgado a las retribuciones por derecho de imagen en el ámbito del deporte profesional, tanto a nivel nacional como internacional. En este sentido, el propósito principal será estudiar la normativa aplicable, los mecanismos y estructuras societarias de mayor empleo por parte de los deportistas profesionales para mitigar su carga fiscal, así como determinar los instrumentos antiabuso para el cumplimiento de las obligaciones fiscales y así poder tener una idea objetiva de la materia en cuestión.

1.2. Justificación de la elección del tema

La elección del tema *Fiscalidad del derecho de imagen en los deportistas profesionales* se debe a distintos motivos. En primer lugar, los beneficios procedentes de la explotación de los derechos de imagen son una fuente muy importante de ingresos de los deportistas profesionales y, por tanto, su correcta fiscalización adquiere una gran relevancia para una tributación justa y transparente. En segundo lugar, la tributación de los derechos de imagen es un tema complejo que precisa un análisis en profundidad tanto de la normativa fiscal como de la jurisprudencia. En tercer lugar, se trata de un tema de gran actualidad y que en los últimos años ha despertado un gran interés en la sociedad. Asimismo, permite acercarme y estudiar en detalle las normas fiscales específicas, los procedimientos administrativos y judiciales aplicables que me pueden ser de gran utilidad en mi futuro profesional.

En definitiva, por todo lo expuesto, considero que la elección del tema de la *Fiscalidad del derecho de imagen en los deportistas profesionales* es una elección muy oportuna para ahondar en el conocimiento de un tema tan complejo como actual a la vista de sus implicaciones legales, sociales y económicas.

1.3. Estructura y metodología

En cuanto a la estructura del trabajo, se puede dividir en tres grandes bloques. El primero de ellos, a nivel introductorio pretende hacer un recorrido por los aspectos más formales de la explotación del derecho de imagen, su regulación, principales características, las estructuras tributarias que en la práctica utilizan los deportistas profesionales, además de la calificación jurídica que estas reciben. El segundo bloque se centra en analizar el tratamiento fiscal del derecho de imagen desde la perspectiva legislativa tanto a nivel nacional como internacional. El último bloque está dedicado a los mecanismos empelados por los deportistas para reducir su carga fiscal y a los instrumentos existentes para evitar la elusión y el fraude fiscal todo ello tratado desde enfoque práctico de la jurisprudencia acerca de los casos más recientes y llamativos.

Igualmente es preciso hacer referencia a la metodología utilizada para elaborar este trabajo que se ha llevado a cabo a través de un análisis minucioso de diversas obras doctrinales relevantes en el tema a tratar, cuyos detalles se especificarán en el apartado correspondiente. Además, de la revisión detallada de la jurisprudencia relativa a la explotación del derecho de imagen.

Entre las fuentes de información consultadas, se encuentran las bases de datos de reconocido prestigio en el ámbito académico y jurídico, como Google Scholar, EBSCO y Aranzadi, entre otras. De esta forma, se ha asegurado que la información recopilada sea fiable y actualizada para poder desarrollar un enfoque sólido y riguroso el tema abordado.

2. LA EXPLOTACIÓN DEL DERECHO DE IMAGEN EN EL DEPORTE PROFESIONAL

2.1. Aproximación al concepto de derecho de imagen y deporte profesional

Para comenzar, es necesario delimitar conceptualmente que se entiende por derecho de imagen y que es el deporte profesional.

El derecho de imagen que es un derecho sensible e intrínsecamente ligado a la persona. Podemos definirlo como aquel derecho fundamental a difundir la imagen personal o a

impedir que sea difundida por terceros sin su autorización. Por tanto, se trata de un derecho con una doble vertiente positiva y negativa. Por un lado, protege la captación, difusión y la explotación de la propia imagen del sujeto y, por otro lado, a su vez impide la captación, difusión y la explotación de la imagen del sujeto por un tercero sin su consentimiento. Se trata, en virtud del artículo primero apartado tercero de la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen¹ de un derecho personal, irrenunciables, inembargables e imprescriptible ya que se adquiere sin ningún requisito y se preserva desde el nacimiento hasta la muerte. Igualmente se clasifica como un derecho absoluto y oponible *erga omnes*. Además, otro de los rasgos que lo identifica es su la indisponibilidad, aunque como más adelante trataremos, sí será posible la autorización para su explotación por terceros mediante consentimiento previo.

Constitucionalmente, el derecho a la propia imagen es un derecho reconocido y garantizado en la Constitución española (CE) como un derecho fundamental, inviolable e inseparable a la persona consagrado en el artículo 18.1 de la Sección Primera.

“Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen”².

Desde el prisma del derecho civil, este derecho es un derecho de la personalidad y se encuentra regulado y desarrollado por la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidad Personal y Familiar y a la propia Imagen (LOPC). Esta ley preserva civilmente el derecho de imagen ante cualquier injerencia ilegítima establecida en el artículo 7.

7.5. 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.

¹ Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen. «BOE» núm. 115, de 14 de mayo de 1982, páginas 12546 a 12548. Artículo primero. 3. El derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen es irrenunciable, inalienable e imprescriptible. La renuncia a la protección prevista en esta ley será nula, sin perjuicio de los supuestos de autorización o consentimiento a que se refiere el artículo segundo de esta ley.

² Constitución Española. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1978, núm. 311. (CE 1978)

7.6. *La utilización del nombre, de la voz o de la imagen de una persona para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga*³.

Penalmente son principalmente dos tipos penales que salvaguardan y persiguen los delitos contra la intimidad. El derecho a la propia imagen y la inviolabilidad del domicilio recogidos en los artículos 197, 198 y 201 del Código Penal (CP).

En cuanto a los límites del derecho de imagen, estos están relacionados fundamentalmente con la libertad de información y el interés público. Es la propia carta magna la que en su artículo 120.1 CE determina el primero de ellos. Se trata concretamente al principio constitucional de publicidad procesal en las actuaciones judiciales y el derecho a la información que actúa como límite a dicho derecho de imagen. Asimismo, otros los límites se encuentran recogidos en el artículo 8 de la (LOPC)⁴ en relación a aquellos actos autorizados por la autoridad competente de acuerdo a la ley, cuando exista un interés cultural relevante o actos realizados por cargos públicos en espacios públicos.

En cuanto a la definición de deportistas profesionales el Real Decreto 1006/1985 de 26 de junio en su artículo 1.2 establece: “*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*”⁵. Será precisamente este último elemento, la retribución por la actividad, que delimita la actividad deportiva profesional

³ Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen. «BOE» núm. 115, de 14 de mayo de 1982, páginas 12546 a 12548.

⁴ Ídem Artículo octavo: Uno. No se reputará, con carácter general, intromisiones ilegítimas las actuaciones autorizadas o acordadas por la Autoridad competente de acuerdo con la ley, ni cuando predomine un interés histórico, científico o cultural relevante. Dos. En particular, el derecho a la propia imagen no impedirá: a) Su captación, reproducción o publicación por cualquier medio cuando se trate de personas que ejerzan un cargo público o una profesión de notoriedad o proyección pública y la imagen se capte durante un acto público o en lugares abiertos al público.

b) La utilización de la caricatura de dichas personas, de acuerdo con el uso social. c) La información gráfica sobre un suceso o acontecimiento público cuando la imagen de una persona determinada aparezca como meramente accesoria. Las excepciones contempladas en los párrafos a) y b) no serán de aplicación respecto de las autoridades o personas que desempeñen funciones que por su naturaleza necesiten el anonimato de la persona que las ejerza.

⁵ Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. «BOE» núm. 153, de 27/06/1985.

del deportista aficionado que únicamente percibirá una contraprestación por los gastos generados.

2.2. Deporte profesional y derechos de imagen

En el mundo del deporte profesional, este derecho adquiere una relevancia patrimonial pues, los deportistas tienen la oportunidad de generar importantes ingresos a través de la explotación comercial de sus derechos de imagen. Es decir, se refieren a la posibilidad de utilizar su imagen, nombre, voz y aspecto físico para fines publicitarios, comerciales y de promoción. Las principales manifestaciones de la explotación de los derechos de imagen en el deporte profesional, son:

1. Contratos de patrocinio: Los deportistas pueden firmar contratos con marcas comerciales para promocionar sus productos o servicios, lo que implica el uso de su imagen en campañas publicitarias.
2. Merchandising: La imagen de los deportistas se utiliza en la comercialización de productos como ropa, calzado, accesorios, entre otros, que llevan su nombre o imagen asociados.
3. Videojuegos: Muchos deportistas aparecen en videojuegos de deportes, lo que implica la cesión de sus derechos de imagen para su uso en este ámbito.
4. Redes sociales: Los deportistas utilizan sus redes sociales para promocionar productos o servicios, lo que supone la utilización de su imagen en estos medios.
5. Derechos de retransmisión: Los eventos deportivos son retransmitidos por televisiones y plataformas digitales, lo que implica la utilización de la imagen de los deportistas en estas emisiones.
6. Eventos y apariciones públicas: Los eventos deportivos en los que participe el deportista como programas de televisión, ruedas de prensa o actos publicitarios son claramente ejemplos de explotación de la imagen del deportista.

No obstante, una cuestión previa que debemos aclarar antes de continuar es que, en base a la L.O. 1/1982, estrictamente en España no existe la posibilidad de *ceder* el derecho de imagen ya que como se ha señalado anteriormente se trata de un derecho intransmisible y personal. Cosa distinta será la **autorización** gratuita u onerosa a que un tercero explote comercialmente la imagen del autorizante.⁶ Consiste en legitimar la conducta del autorizado mediante un título de refrendación de sus actos en relación al derecho protegido del autorizante y no de transmisión de un derecho. Es innegable que autorización y cesión guardan una estrecha relación, pero a diferencia de la cesión de un derecho donde inevitablemente comporta una transmisión de un derecho por parte de su titular, en la autorización no existe necesariamente una transmisión de un derecho ya sea porque se trate de un acto de mera tolerancia del titular, o como es el caso, porque se trate de un derecho inalienable e intransferible. En este sentido, la Audiencia Nacional ha reconocido en su Sentencia de 13 de abril de 2022 que el derecho a la propia imagen puede ser objeto de cesión por parte del titular de dicho derecho, lo que autoriza la explotación de su imagen por parte de un tercero, incluso a título oneroso. Esta autorización no implica la renuncia o la transmisión del derecho de imagen, tal y como ha sido establecido en las Sentencias del Tribunal Constitucional 231/1988 y 117/1997.⁷

2.3 Explotación del derecho de imagen

En la práctica, la autorización a un tercero para la explotación del derecho de imagen de los deportistas profesionales se realiza principalmente de dos formas. Por un lado, encontramos los contratos de autorización de explotación de los derechos de imagen dentro de una relación laboral entre el deportista y el club o asociación deportiva. Este tipo de acuerdos son pactos mediante los cuales los deportistas autorizan a terceros para que exploten en su nombre sus derechos de imagen a cambio de una remuneración económica. Por otro lado, la alternativa a esta forma de explotación es la realizada por el propio deportista por cuenta propia fuera del ámbito laboral a través sociedades mercantiles.

⁶ Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen. Artículo 1. 3. El derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen es irrenunciable, inalienable e imprescriptible. La renuncia a la protección prevista en esta ley será nula, sin perjuicio de los supuestos de autorización o consentimiento a que se refiere el artículo segundo de esta ley

⁷ Sentencia, Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, Sección 4, Rec 603/2018 de 13 de Abril de 2022.

2.3.1. Explotación del derecho de imagen en el marco de una relación laboral

El cuerpo normativo de esta relación laboral lo recoge el Real Decreto 1006/1985 de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales que deberá ser completada de forma supletoria por el Estatuto de los Trabajadores, en adelante (ET), por los convenios colectivos, así como por la autonomía de la voluntad de las partes, es decir, los contratos laborales.

El ET califica la relación laboral de los deportistas profesionales como una relación de carácter especial⁸. El Tribunal Constitucional (TC) determina que la existencia de un régimen jurídico especial se debe a *“las especiales características del trabajo que cada norma viene a regular, bien por la cualidad de las personas que lo prestan, bien por la sede donde se realiza el trabajo, bien por el tipo de funciones que se realizan”*⁹. Qué duda cabe que existe una singularidad en la naturaleza del trabajo realizado por los deportistas considerados como profesionales y es razonable su calificación como tal. Pues, la práctica del deporte profesional demanda unas condiciones físicas y unas aptitudes muy concretas que deben ser fomentadas con un continuo entrenamiento. Otra peculiaridad la encontramos en el tiempo que se desarrolla la actividad deportiva que es notoriamente inferior al resto de las relaciones laborales generales y que se limita al tiempo de plenitud de las condiciones físicas del deportista. En cuanto a la prestación profesional en si misma, y lo que le da el valor a la actividad, es que está dirigida al espectáculo y al entretenimiento del público que se identifica con un club o una asociación deportiva y donde los deportistas profesionales defienden sus legítimos intereses deportivos en las diferentes competiciones tanto nacionales como internacionales. Llegados a este punto, la cuestión que debemos plantearnos es si también es lícito un tratamiento fiscal especial. A esta cuestión trataremos de dar respuesta más adelante.

En la actualidad, los deportistas profesionales se han convertido en una herramienta publicitaria para los equipos y marcas que los patrocinan. Como parte de su contrato, los deportistas pueden estar obligados a llevar una determinada indumentaria o accesorios,

⁸ Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores. «BOE» núm. 255, de 24 de octubre de 2015, páginas 100224 a 100308 (85 págs.) Artículos 1.1. y 2.1

⁹ STC 56/1988, 24 de Marzo de 1988.

posar para anuncios publicitarios, participar en eventos promocionales, entre otras actividades. Todo esto plantea la pregunta de hasta qué punto los clubes y entidades deportivas pueden explotar la imagen de los deportistas bajo su control, y si esto está dentro del marco legal. Muestra de ello es el Convenio Colectivo para la actividad de Ciclismo Profesional en el que explícitamente queda reconocida que la explotación de los derechos de imagen que se realizar dentro del ámbito de la relación laboral forma parte del salario del deportista¹⁰.

De igual forma, el Convenio colectivo para la actividad del fútbol profesional, en su artículo 20 establece: “*Los conceptos salariales que constituyen la retribución de un Futbolista Profesional son: Prima de Contratación o Fichaje, Prima de Partido, Sueldo Mensual, Pagas Extraordinarias, Plus de Antigüedad y Derechos de Explotación de Imagen en su caso*”¹¹.

Anteriormente, la relación laboral entre el club o entidad deportiva y el deportista no incluía la libre disponibilidad o explotación de la imagen del segundo, al menos no expresamente. Pero en la actualidad, la mercantilización del deporte ha cambiado esta situación y ha llevado a que los derechos de imagen de los deportistas sean una parte importante de su contrato. Se debe considerar si la explotación de estos derechos está dentro del contrato y no viola los derechos del deportista como trabajador.

En sentencia del Tribunal Constitucional del 11 de abril de 1994, se aborda la posible vulneración del derecho reconocido en el artículo 18.1 de la Constitución en el ámbito de una relación laboral. El TC establece que el contrato de trabajo no puede ser utilizado como justificación para limitar el ejercicio de los derechos fundamentales del trabajador como ciudadano, ya que este no pierde su condición por estar inserto en una organización privada (STC 88/1985).

En relación a la explotación del derecho de imagen dentro de un contrato de trabajo suscrito por el deportista y la entidad supondrá el acto formal mediante el cual el

¹⁰ Resolución de 30 de junio de 1994, de la Dirección General de Trabajo, por la que se dispone la inscripción en el Registro y publicación del texto del Convenio Colectivo para la actividad del Ciclismo Profesional. Artículo 22. Derechos de imagen. Es la cantidad que percibe el corredor por la cesión de sus derechos de imagen con fines publicitarios, cuyas condiciones particulares se estipularán en pacto individual.

¹¹ 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.

deportista autoriza la captación de su imagen en el ejercicio de su actividad con el objetivo de comercializarla y que será la base del negocio audiovisual en espectáculos deportivos. En España, el deportista dentro del contrato podrá pactar libremente las condiciones de la contraprestación por dicha autorización comercial. La cantidad percibida podrá depender en función de muy diversos factores como, por ejemplo: la repercusión del deportista en las redes sociales o en los medios de comunicación, los títulos individuales conseguidos, así como el número de camisetas del club con su nombre vendidas en todo el mundo.

No obstante, mediante el contrato laboral, podrá especificar que no se autoriza la explotación de la totalidad de los derechos de imagen, sino que únicamente la explotación de la imagen colectiva que son los relativos a los derechos de explotación inseparables a su profesión como son su participación en competiciones oficiales delante del público, la retransmisión de los eventos deportivos, la asistencia a los entrenamientos o la firma de camisetas. Por tanto, dicha autorización contractual podrá no incluir los derechos de imagen individual fuera del ámbito deportivo que es su imagen como persona privada.¹² Además, según establece la Ley Orgánica 1/1982¹³ el titular que ha concedido esta

¹² El Convenio Colectivo de Balonmano Profesional establece que los conceptos salariales que constituyen la retribución de un jugador profesional de balonmano son: sueldo mensual, Gratificaciones extraordinarias, primas de fichaje, Primas Especiales, Primas de partido y, en su caso, Derechos de explotación de Imagen. Por su parte, el Convenio colectivo para la actividad del ciclismo profesional prescinde de la expresión “en su caso” al establecer en su art. 17 que los conceptos salariales que constituyen la retribución de un ciclista profesional lo constituyen su sueldo mensual, los derechos de imagen, las pagas extraordinarias y la ficha o prima de contratación. Sin embargo, sí incluye dicha expresión el art. 20 del Convenio Colectivo para la Actividad del Fútbol Profesional, que establece que los conceptos salariales que constituyen la retribución de un Futbolista Profesional son: Prima de Contratación o Fichaje, Prima de Partido, Sueldo Mensual, Pagas Extraordinarias, Plus de Antigüedad y Derechos de Explotación de Imagen en su caso”. Mención especial merecen tanto el Convenio Colectivo del Fútbol Sala como el Convenio colectivo para la actividad de baloncesto profesional de la Liga Femenina, puesto que el primero de ellos contempla la diferencia entre derechos de imagen individuales y derecho de imagen colectivos y el segundo únicamente hace referencia a los segundos. El Convenio Colectivo del Fútbol Sala art. 18.3 regula que los derechos de imagen individuales son aquellos que se refieren directamente a la imagen del jugador como persona (su intimidad) o a su imagen como deportista en general (es decir, vistiendo deportivamente y apareciendo ante el público fuera del horario laboral, siempre y cuando no lleve los distintivos e indumentaria del club o entidad con el que tiene suscrito contrato, ni cualquier otra que pueda provocar confusión con aquéllos), mientras que los derechos de imagen colectivos, art. 18.4, son aquellos en los que la imagen del jugador aparece relacionada con el equipo al que pertenece en competición oficial, vistiendo la indumentaria del mismo, o cuando participe en actos públicos organizados por el club o entidad o por la LNFS. El Convenio colectivo para la actividad de baloncesto profesional de la Liga Femenina en su art. 24.7 califica los derechos de imagen colectivos como la cantidad estipulada entre las partes como retribución por la cesión de los derechos de imagen colectivos, contemplando que salvo disposición legal en contrario dicha cuantía no tendrá naturaleza salarial. El tratamiento de los derechos de imagen en el Convenio Colectivo de baloncesto profesional ACB, lo trata de forma especial.

¹³ Art. 2.3. El consentimiento a que se refiere el párrafo anterior será revocable en cualquier momento, pero habrán de indemnizarse en su caso, los daños y perjuicios causados, incluyendo en ellos las expectativas justificadas.

autorización puede revocarla en cualquier momento sin necesidad de justificación, aunque en algunos casos el propietario de la imagen puede estar obligado a indemnizar al titular correspondiente.

2.3.2. Explotación de los derechos de imagen a través de una sociedad

La creación de una sociedad para la explotación de los derechos de imagen de un deportista implica la constitución de una entidad jurídica independiente, que puede ser una sociedad anónima, una sociedad limitada o cualquier otra forma societaria permitida por la legislación aplicable al lugar donde se vaya a constituir. La explotación de los derechos de imagen de un deportista a través de una sociedad es una práctica muy común en el mundo del deporte profesional. Con la creación de la sociedad, el deportista, habilita a que la explotación de sus derechos de imagen se realice a través de esta a cambio de una remuneración económica que podrá ser fija o variable. Esta delegación de derechos se formaliza a través de un contrato por el que autoriza a la sociedad la explotación de sus derechos de imagen, convirtiéndose en la receptora de los ingresos correspondientes. Esta estructura permite gestionar de manera directa la explotación de sus derechos de imagen, maximizando sus beneficios en distintos ámbitos.

En el aspecto económico, una de las principales ventajas de esta operación es la capacidad del deportista para separar los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen de su actividad deportiva. De esta forma, los ingresos por derechos de imagen no se sumarán al salario del deportista, lo que puede tener importantes implicaciones en la optimización de su carga fiscal. Además, en algunos países, los ingresos por derechos de imagen pueden tributar a una tasa inferior que los ingresos por salarios o actividades deportivas. En este sentido, por ejemplo, en España, los ingresos por derechos de imagen tributan al tipo 24% con carácter general, mientras que los ingresos por salarios pueden tributar a un tipo marginal que oscila entre el 19% y el 47%. En otros países, como Italia, los ingresos por derechos de imagen están sujetos a una tasa impositiva más baja que los ingresos ordinarios, que se basa en una fórmula que tiene en cuenta la edad del deportista, su rendimiento y otros factores relevantes. En Reino Unido, los deportistas pueden beneficiarse de una exención fiscal por los ingresos por derechos de imagen obtenidos

fuera del país.¹⁴ Por otro lado, la sociedad puede deducir los gastos necesarios para la explotación de los derechos de imagen, como gastos de publicidad o patrocinio etc..

La utilización de una sociedad para la explotación de los derechos de imagen de un deportista también permitir un mayor control sobre su uso. Al ser la sociedad la titular de estos derechos, el deportista tiene la capacidad de decidir qué contratos de explotación se firman y bajo qué condiciones. Esto le brinda un mayor poder de negociación y puede asegurar que la explotación de su imagen se ajuste a sus intereses y convicciones personales. Este aspecto va a ser una de las principales preocupaciones en la industria del deporte. Uno de los principales riesgos de explotación del derecho de imagen por un tercero es la utilización no autorizada de las imágenes de los deportistas. Por ejemplo, un patrocinador no podría utilizar una imagen de un deportista para promocionar un producto sin obtener previamente su consentimiento o sin respetar los términos y condiciones acordados en el contrato. En algunos casos, esto puede ser considerado como una infracción de los derechos de imagen del deportista. Otro riesgo de explotación es la utilización de imágenes de deportistas para publicidad engañosa. Por ejemplo, un patrocinador igualmente no podría utilizar una imagen de un deportista para promocionar un producto o servicio que no cumple con las expectativas, o que no es seguro para los consumidores. En este caso, el deportista puede verse afectado negativamente en su reputación o imagen pública, y esto puede tener un impacto en su carrera y en sus oportunidades de patrocinio futuras. Además, los deportistas también se pueden enfrentar los riesgos de explotación relacionados con la forma en que se utilizan sus imágenes. Por ejemplo, un patrocinador podría utilizar una imagen de un deportista en una campaña publicitaria que sea ofensiva o discriminatoria lo que puede dañar su imagen pública.

3. LA TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN EN LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES

La tributación de los derechos de imagen en el ámbito del deporte profesional es un tema de gran complejidad y que ha sufrido una evolución en el tiempo hasta llegar a la situación actual¹⁵.

¹⁴ ALLUÉ BUIZA, A. “El marco jurídico del deporte. Teoría general”, en AAVV (Coordinador J. Espartero Casado), Introducción al Derecho del deporte, Dykinson, Madrid, 2004, págs. 19-38.

¹⁵ PÉREZ ROYO, J. La tributación de los derechos de imagen. Anuario de Derecho Fiscal, 32, (2019). 117-135.

Como resultado del creciente impacto de los medios de comunicación y el marketing en el deporte, a partir de la década de los años 1980, los deportistas comenzaron a obtener importantes ingresos por la explotación de su imagen. Este hecho planteó nuevos retos en términos de tributación. Si bien, las remuneraciones generadas a partir de la relación laboral se gravaban como rendimientos del trabajo, las ganancias obtenidas por la explotación de su imagen no presentaban una respuesta tan evidente.

Será durante los primeros años de la década de 1990, cuando los medios audiovisuales experimentaron un gran avance, lo que favoreció una mayor explotación de los derechos de imagen y, por ende, una oportunidad de incrementar los ingresos. Ante esta situación, las entidades deportivas, con el ánimo de reducir la tributación, comenzaron a utilizar un sistema del doble contrato, mediante el cual se firmaba un contrato laboral para la práctica deportiva, y un segundo contrato para la explotación de los derechos de imagen del deportista.

En la actualidad, una de las fórmulas más habituales, aunque no la única, es una fórmula triangular¹⁶ en la que el deportista cede previamente sus derechos de imagen a una sociedad, en la que él es el partícipe mayoritario. El Club o la sociedad deportiva, por su parte, firmará un contrato con el deportista para la prestación de sus servicios y por otro lado un segundo contrato por el que adquiere a la sociedad los derechos para la explotación de imagen del deportista. De este modo, el doble contrato se realiza en primer lugar a través del contrato laboral y en segundo lugar, con la sociedad interpuesta pactando la remuneración por la explotación de su derecho de imagen.

3.1. Fiscalidad de los derechos de imagen en el ámbito nacional

3.1.1. Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Esta ley establece las normas tributarias de las personas físicas que obtienen ingresos por la cesión de su derecho de imagen. A la luz de la ley y del reglamento del IRPF, las cantidades percibidas por la explotación del derecho de imagen pueden ser

¹⁶ GÓMEZ POMAR, F. “La tributación de los derechos de imagen de los deportistas en el IRPF”. Revista de Derecho Deportivo, (31), (2015), 119-150.

objeto de tributación como rendimientos del trabajo, rendimientos de actividades económicas, rendimientos del capital mobiliario o imputación de rentas. Se advierte claramente el objetivo del legislador que no es otro que evitar la posibilidad de evasión fiscal, como se puede observar en las disposiciones legales mencionadas.

A-. Derecho de imagen como rendimientos del trabajo

“Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”¹⁷.

A tenor de lo que establece este precepto las cantidades obtenidas por la explotación de la imagen de un deportista pueden ser consideradas como rendimientos del trabajo en el caso de que el deportista explote directamente y no las ha cedido la explotación de estos derechos a una entidad mercantil. En tal caso, la remuneración que perciba por ello tendrá naturaleza salarial y será considerada como rendimiento del trabajo. Si el deportista cede sus derechos de imagen directamente al club y solo son explotados por este en relación a su trabajo, en este caso, estas cantidades tributarán como rendimientos del trabajo incluyéndose estos rendimientos en la base imponible general.

En este sentido cabe señalar la resolución de la Dirección General de Tributos (DGT) N° **Resolución:** 00/9282/1996: *“Las cantidades pagadas por una entidad deportiva (Club de Fútbol) a las sociedades que aparecen como cesionarias de los derechos de imagen de los jugadores de dicha entidad, tienen la consideración de rendimientos de trabajo de dichos jugadores, sometidos a retención a cuenta del IRPF, en base a la verdadera naturaleza de la operación consistente en que, el derecho de imagen es connatural al contrato por el cual el jugador se compromete a desarrollar su actividad laboral en dicho club, y que lo que se cede es en realidad, unos derechos de crédito laboral de los jugadores. Se confirma la liquidación de retenciones en caso de retribuciones fijas y variables. Se declaran sujetas en su totalidad las indemnizaciones por cese de los deportistas profesionales acogidos al R.D. 1006/85, si bien se ordena respetar la liquidación practicada por la Inspección, como más favorable, siempre teniendo en*

¹⁷ Artículo 17 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas

cuenta el resultado de la reposición de actuaciones para probar en contra de la elevación al íntegro, pues la prohibición de la "reformatio in peius" ha de entenderse en un sentido global".¹⁸

B-. Derecho de imagen como rendimientos del capital mobiliario

Son rendimientos del capital mobiliario: “Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”¹⁹.

Los ingresos derivados de la explotación del derecho de imagen tendrán la consideración de rendimientos de capital mobiliario cuando la persona que cede sus derechos de explotación y la persona que los recibe no tengan ninguna relación contractual previa. Es decir, deben ser dos partes independientes que realizan la operación de cesión de manera desvinculada. Si un deportista cede su imagen para su explotación, sin tener una relación contractual o ser parte de la empresa que la explota, estos rendimientos serán considerados como rendimientos del capital mobiliario y estarán sujetos a tributación incluyéndose en la base imponible general.

C-. Derecho de imagen como rendimiento de actividad económica

“Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.²⁰

Estaremos ante este tipo de rendimientos cuando el deportista desarrolla su actividad deportiva por cuenta propia, ya que, de lo contrario, cuando la actividad se realiza por cuenta ajena estaríamos ante rendimientos del trabajo. Este tipo de rendimientos se dan

¹⁸ Resolución Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de noviembre de 1999 pp 7 y 8.

¹⁹ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas. Artículo 25.4.

²⁰ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas. Artículo 27.1.

sobre todo en los deportistas individuales, como es el caso de golfistas o tenistas. Las cantidades que el deportista cobra por participar a título individual en un evento deportivo, los premios recibidos por ello y la remuneración obtenida por explotar su imagen serán considerados como rendimientos de actividad económica incluyéndose en la base imponible general.

D. Derechos de imagen e imputación de renta

“ Los contribuyentes imputarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad a que se refiere el apartado 3 cuando concurren las circunstancias siguientes:

- a. Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente.
- b. Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.
- c. Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 18 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.

3. La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 por los actos allí señalados. Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado 8 y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización a que se refiere el párrafo a) del apartado 1, siempre que la misma se hubiera obtenido

en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto”.²¹

A tenor del precepto anterior, se deberá imputar las rentas obtenidas por la explotación de derecho de imagen al titular del derecho cuando se recurra a entidades interpuestas entre el titular original y el cesionario final de los derechos de imagen, y se cumplen las condiciones del artículo arriba mencionado. Estaremos ante este tipo de situaciones, cuando el titular de los derechos de imagen, en nuestro caso, el deportista profesional, tenga una relación laboral con una entidad deportiva y cede los derechos de explotación a otra sociedad. Esta sociedad interpuesta cedía a su vez la explotación de los derechos de imagen a la entidad deportiva para que sea esta última la encargada de su explotación comercial. De esta manera, tanto el deportista como el club obtendrían un beneficio: por un lado, el deportista, ya que esas cantidades tributan por el Impuesto sobre Sociedades, y por otro, el club, que se libera de tener que realizar retenciones sobre dichas cantidades. El objetivo de este mecanismo de imputación de rentas es evitar que el titular original del derecho de imagen eluda la tributación de los rendimientos correspondientes a la explotación de su imagen a través del uso de personas interpuestas

3.1.2. Ley del Impuesto sobre Sociedades

Esta ley establece las normas relativas a la tributación de las sociedades mercantiles que obtienen ingresos por la explotación de los derechos de imagen. La tributación de los derechos de imagen que se explotan a través de una sociedad mercantil, se realizará a través del Impuesto de Sociedades y no del IRPF²². En este caso, la sociedad mercantil deberá declarar los ingresos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen y tributar por ellos en función del tipo impositivo aplicable al Impuesto de Sociedades. En España, el tipo impositivo aplicable, artículo 29 del Impuesto sobre Sociedades (IS) que grava los beneficios obtenidos por las empresas durante el ejercicio fiscal es del 25% para las empresas que superan una facturación anual de 1 millón de euros y del 23% para aquellas que no la superan²³.

²¹ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas. Artículo 92

²² ARIAS DOMÍNGUEZ, A. “De nuevo sobre el carácter mercantil o laboral de la explotación de los derechos de imagen de los deportistas profesionales y sus consecuencias procesales”, Revista Jurídica del Deporte, núm. 13, 2005, págs. 327-331

²³ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Art 29.

Es importante tener en cuenta que los ingresos generados por la explotación de derechos de imagen se consideran ingresos empresariales y, por lo tanto, deben incluirse en la base imponible del IS. Esto significa que el tipo impositivo que se aplicará dependerá de la facturación anual de la sociedad mercantil que explote los derechos de imagen.

3.2. Fiscalidad en el ámbito internacional

A diferencia de lo que sucede con otros profesionales, los deportistas suelen tener una gran movilidad geográfica y generar una importante variedad de rentas, incluyendo las derivadas de la explotación de su derecho a la imagen. Estas rentas son fáciles de deslocalizar debido a su naturaleza, lo que a menudo plantea problemas relacionados con la tributación internacional. Tanto es así que los rendimientos obtenidos por los deportistas reciben un tratamiento singularizado en los convenios internacionales de doble imposición. Es necesario analizar la tributación de los rendimientos generados por la cesión de los derechos de imagen cuando hay elementos de internacionalidad jurídicamente relevantes presentes, lo que puede suceder no solo en el caso de deportistas no residentes sujetos al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), sino también cuando los residentes sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) realizan actividades fuera del territorio nacional, reciban rentas de pagadores no residentes, o participan en esquemas de planificación fiscal que involucren a sujetos residentes en otros países. En todos estos casos, la tributación de los deportistas por la cesión de sus derechos de imagen dependerá de su país de residencia y de la existencia o no de un Convenio para evitar la doble imposición (CDI) que sea aplicable al caso. En función de estos parámetros, se les aplicará la Ley del IRPF, la Ley del IRNR o, en su defecto, el CDI correspondiente.

3.2.1. Contribuyentes residentes (IRPF)

El artículo 2 de la ley de IRPF establece: *“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*²⁴. No obstante, esta regla tiene una excepción en el artículo 5, que establece que lo establecido en la ley no afectará lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan sido incorporados al ordenamiento interno, es decir, los Convenios para evitar la doble imposición (CDI) prevalecerán sobre la legislación interna de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 96 de la Constitución.

En ausencia de un CDI aplicable, la tributación de los derechos de imagen obtenidos por un deportista residente se regirá por la normativa descrita en los párrafos anteriores. Si se aplica un CDI específico, se deberá seguir lo dispuesto en él y, en caso de que atribuya a nuestro país la facultad de gravar estos rendimientos, se aplicará la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), con las limitaciones que pueda contener el convenio correspondiente. Es importante tener en cuenta el CDI a la hora de clasificar los rendimientos como rendimientos empresariales, cánones o rentas de artistas o deportistas. Además, el convenio establecerá las posibles restricciones y la tributación en origen de los rendimientos obtenidos en el extranjero.

3.2.2. Contribuyentes No Residentes IRNR

Para examinar cómo se grava la renta generada por un no residente por la explotación o cesión de sus derechos de imagen, debemos acudir al Real Decreto Legislativo 5/2004 del 5 de marzo que contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Según este texto, se considera contribuyente a cualquier persona física o entidad no residente en España pero que reciba ingresos en el país²⁵. En relación a los derechos de imagen, el artículo 13.1 f)²⁶ especifica que los derechos de imagen abonados por individuos o empresas residentes en España, establecimientos permanentes o que se utilicen en territorio español se consideran ingresos obtenidos en España por el concepto de canon. El legislador ha establecido como puntos de conexión tanto la residencia del pagador en

²⁴ Artículo 2 Objeto del Impuesto. LIRPF

²⁵ Real Decreto Legislativo 5/2004 del 5 de marzo que contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Artículo 5. Son contribuyentes por este impuesto: a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. b) Las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 9.4 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. c) Las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 38.

²⁶ Artículo 13 Op. Cit.

España como el uso de los derechos de imagen en territorio español para que queden sujetos al impuesto.

3.2.3. Tratamiento fiscal en el ámbito de los CDI

La normativa aplicable a los ingresos obtenidos por deportistas a través de la explotación de sus derechos de imagen ha sido un tema especialmente polémico en el contexto de los Convenios para evitar la doble imposición (CDI). Son tres los posibles artículos del Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE, en adelante, MCOCDE, en los que se podrían clasificar los ingresos derivados de la explotación de estos derechos:

El artículo 7, que se refiere a los beneficios empresariales²⁷.

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. A los efectos de este artículo, y del artículo [23 A] [23 B], los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante a los que se refiere el apartado 1 son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa.
3. Cuando de conformidad con el apartado 2 un Estado contratante ajuste los beneficios imputables al establecimiento permanente de una empresa de uno de los Estados contratantes y, en consecuencia, grave los beneficios de la empresa

²⁷ Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa. Artículo 7 beneficios empresariales.

que ya han sido gravados por el otro Estado, ese otro Estado, en la medida en que sea necesario para eliminar la doble imposición sobre dichos beneficios, practicará el ajuste correspondiente en la cuantía del impuesto aplicado sobre los mismos. En caso necesario, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán para la determinación de dicho ajuste.

4. Cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

Artículo 12 MCOCDE

Otro artículo que debemos mencionar es el artículo 12, que se ocupa de las regalías o cánones. En relación con este artículo es importante señalar que, aunque en su enumeración no se encuentra la cesión de derechos de imagen, la administración española ha mantenido la postura de considerar como cánones los pagos efectuados por la cesión de dichos derechos. Este criterio se encuentra plasmado en el Informe emitido por la Dirección General de Tributos de fecha 12 de junio de 2001, donde se interpreta que la definición de canon establecida en el mencionado artículo acumula diversas categorías cuya característica común es la de representar cantidades abonadas por el derecho de utilizar con fines comerciales imágenes, textos, entre otros. Esta postura es generalizada dentro del ámbito doctrinario y de la jurisprudencia del TS²⁸ teniendo por tanto el artículo 12 un carácter flexible y abierto²⁹

Artículo 17 MCOCDE

Por último, el artículo 17, que regula las rentas obtenidas por artistas y deportistas³⁰. A tenor de lo que sostiene Rodríguez Losada, es frecuente que los deportistas y artistas reciban compensaciones por ceder sus derechos de imagen. El convenio modelo de la OCDE actual incluye una disposición específica (artículo 17) que regula la tributación internacional de estas rentas, contemplando dos escenarios: la percepción directa de la renta por parte del artista o deportista y su percepción a través de una entidad,

²⁸ Tribunal Supremo, a partir de la Sentencia de 11 de junio de 2008, casa la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2002, y se muestra, asimismo, partidario de la interpretación dinámica, declarando precepto.

²⁹ RODRÍGUEZ LOSADA, S. "Interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición en relación con las rentas de artistas y deportistas", Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento, 2009, págs. 8-9;

³⁰ RODRÍGUEZ LOSADA, S. [2012]:op cit.

generalmente una sociedad. La inclusión en el convenio modelo de la OCDE de las rentas obtenidas por artistas o deportistas a través de una entidad tuvo lugar después de la firma de muchos convenios, sin que estos últimos hayan sido modificados para incluir esta cláusula de manera explícita. Por tanto, la interpretación dinámica aplicada al artículo 17 de los convenios fiscales internacionales está siendo una opción utilizada por la Administración tributaria y los Tribunales para aplicar a estas rentas un tratamiento fiscal que, según el convenio aplicable, en principio no les correspondería.

No obstante, en la determinación de un caso en particular, lo realmente importante es lo estipulado en el convenio de doble imposición (CDI) aplicable, y no lo que dicta el Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE). Aunque los 102 CDI firmados por España generalmente siguen las directrices del MCOCDE, no es una regla absoluta. En cuanto a la tributación los cánones, como es el caso de la tributación de los derechos de imagen, España suele adherirse al criterio de tributación compartida en la mayoría de los CDI, a pesar de que no se ha formulado ninguna reserva respecto al artículo 12. No obstante, se establece un límite cuantitativo en el Estado de la fuente, que varía entre el 3,75% y el 20%, siendo el 5% y el 10% los límites más comunes. En cuanto a las rentas de artistas y deportistas contempladas en el artículo 17, todos los CDI, excepto el de Austria, prevén una tributación compartida sin límites en el Estado de la fuente. Algunos CDI como los suscritos con Albania, Alemania, Barbados, Bulgaria, Chipre, Croacia, Emiratos Árabes Unidos, Estonia, Georgia, Hungría, Malta y Reino Unido siguen el criterio del MCOCDE de tributación exclusiva en el país de residencia. El CDI con EE. UU. es un caso especial, ya que el artículo 19 condiciona la tributación en el Estado de la actuación a los ingresos obtenidos por el artista o deportista por dichas actividades incluyendo los pagos por reembolso de gastos o los gastos asumidos en su nombre, si el monto total supera los 10.000 dólares estadounidenses o su equivalente en euros durante el periodo fiscal en cuestión.

3.2.4. Unión Europea y fiscalidad de derecho de imagen

El marco normativo de la Unión Europea, contempla a los deportistas profesionales sujetos a la tributación como cualquier otro trabajador, es decir, no tienen

ningún tratamiento especial.³¹ En el ámbito de la tributación de los derechos de imagen de los deportistas profesionales, la UE ha establecido directivas para garantizar que la tributación se realice de manera justa y transparente.³² Se basan en los principios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)³³ que establecen las normas para la asignación de ingresos y gastos entre los países donde el deportista genera ingresos y el país donde tiene su residencia fiscal.

La tributación de los deportistas profesionales y sus derechos de imagen en la Unión Europea varía en función del país de residencia, la fuente de ingresos y la naturaleza del contrato.³⁴ En algunos países, los derechos de imagen de los deportistas profesionales se consideran como parte de sus ingresos generales y se gravan en consecuencia. En otros países, los derechos de imagen pueden estar sujetos a un impuesto específico sobre la propiedad intelectual o sobre los ingresos por explotación de los derechos de propiedad intelectual. Además, la tributación también puede variar en función del país en el que se hayan generado los ingresos por el derecho de imagen. Si los ingresos se generan en varios países de la Unión Europea, es necesario tener en cuenta las normas fiscales de cada país involucrado.

3.2.5. Reino Unido y el derecho de imagen

En el Reino Unido, los derechos de imagen de los deportistas profesionales son propiedad de los propios deportistas y no pueden ser explotados sin su consentimiento. Por lo tanto, los deportistas tienen derecho a recibir una compensación económica por el

³¹ Directiva 2003/88/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de noviembre de 2003, relativa a determinados aspectos de la ordenación del tiempo de trabajo, que establece las normas mínimas de protección de la salud y la seguridad de los trabajadores, incluidos los deportistas profesionales.

³² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de diciembre de 2014, en el asunto C-415/13 (Dano), que establece que los deportistas profesionales que se trasladan a otro país de la UE no pueden beneficiarse de un tratamiento fiscal más favorable que el de los trabajadores nacionales.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de febrero de 2015, en el asunto C-518/13 (Gerkhan), que establece que los ingresos de los deportistas profesionales derivados de su actividad deportiva deben considerarse como rentas del trabajo y estar sujetos a las mismas obligaciones fiscales que cualquier otro trabajador.

Comunicación de la Comisión Europea de 11 de abril de 2018, sobre la fiscalidad del deporte profesional y su financiación en la UE, que aborda diversas cuestiones relacionadas con la fiscalidad de los deportistas profesionales en el marco de la UE.

³³ Los Principios de Gobierno Corporativo del G20 y de la OCDE ayudan a los legisladores a evaluar y mejorar el marco legislativo, reglamentario e institucional del gobierno corporativo, con el objetivo de favorecer la eficiencia económica, la estabilidad financiera y el crecimiento económico sostenible.

³⁴ DURÁN CABRERA, A. La tributación internacional y la elusión fiscal en la UE. REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos, (122), (2016), 52-80.

uso de su imagen. La explotación de los derechos de imagen en el Reino Unido se rige por el derecho de propiedad intelectual y las leyes de derechos de autor. La tributación varía en función de la forma en que se estructura el contrato de cesión de derechos de imagen ya que en función de ello podrán estar gravados por el impuesto sobre la renta, impuestos sobre las ganancias de capital y/o impuestos sobre la propiedad intelectual. Además, el Reino Unido cuenta con una agencia regulatoria llamada Autoridad de Conducta Financiera (FCA, por sus siglas en inglés), organismo independiente que supervisa la publicidad y la promoción de productos financieros. La FCA exige que los deportistas declaren públicamente si reciben una compensación por la promoción de productos financieros y que se aseguren de que cualquier publicidad sea precisa y no engañosa. Además, debemos hacer igualmente referencia a que en Reino Unido la "Disposición de los Beckham" se refiere a una cláusula fiscal introducida en la legislación británica en 2003, que permitía a los deportistas tributar solo el 50% de sus ingresos por derechos de imagen. Esta disposición fue eliminada en 2017, tras una serie de controversias y críticas sobre su uso. No obstante, los deportistas profesionales pueden aprovechar ciertos esquemas fiscales, como el esquema de alivio fiscal para inversiones empresariales (Enterprise Investment Scheme, EIS), para reducir su carga fiscal. Este esquema permite a los inversores obtener alivio fiscal en la inversión en empresas de nueva creación y puede ser utilizado por deportistas que deseen invertir en proyectos empresariales.

3.2.6. Estados Unidos y el derecho de imagen

En Estados Unidos, (EE.UU) los deportistas profesionales pueden generar ingresos significativos a través de la explotación de sus derechos de imagen, y estos ingresos están sujetos a tributación en función de las leyes fiscales del país³⁵. En primer lugar, es importante destacar que los derechos de imagen de los deportistas profesionales se consideran propiedad personal y pueden ser explotados comercialmente por el deportista o por terceros a los que el deportista les haya cedido sus derechos de imagen.

La tributación de los derechos de imagen de los deportistas profesionales en EE. UU. se basa en el concepto de ingresos brutos, es decir, todos los ingresos recibidos por el

³⁵ GARCÍA-SOLANES, J., & FERNÁNDEZ-BLANCO, V. "El sistema tributario de Estados Unidos: características y retos. Información Comercial Española": Revista de Economía, (902), (2019), 69-84.

deportista, incluyendo los ingresos generados por la explotación de los derechos de imagen, están sujetos a impuestos federales y estatales sobre la renta.³⁶ Los deportistas pueden optar por estructurar su acuerdo de explotación de derechos de imagen de diferentes maneras, como crear una empresa o una Limited Liability Company (LLC) para gestionar sus derechos de imagen y recibir los ingresos generados. En estos casos, los ingresos generados se gravan como ingresos comerciales y se les aplican los impuestos correspondientes.

Además, es importante destacar que los deportistas que juegan en varios estados de EE. UU. pueden estar sujetos a impuestos estatales en cada uno de los estados donde juegan. Es decir, si un deportista juega en diferentes estados a lo largo del año, es posible que tenga que presentar declaraciones fiscales en cada uno de esos estados y pagar impuestos sobre los ingresos generados en cada uno de ellos.

En este sentido, es curiosa la sentencia de la United States Tax Court que tiene como demandante a Sergio García, el golfista español, y como demandado el Commissioner of Internal Revenue (en adelante, CIR) de los Estados Unidos.

El golfista, suscribió un contrato con la empresa TaylorMade Golf, como imagen de su marca global. Dicho estipulaba que el 85% correspondía a la explotación de la imagen del golfista, mientras que el 15% restante se destinaba a sus servicios personales o profesionales. No obstante, el CIR consideró que dicha distribución era incorrecta y propuso aplicar una regla de reparto del 50-50. Para respaldar su argumento, citó un precedente entre la misma empresa y el también golfista Retier Goosen. Sin embargo, tras analizar las consideraciones presentadas, el Tribunal finalmente estableció una distribución del 65% a los derechos de imagen y el 35% a los servicios profesionales del golfista.

Considering the Facuss and prior caselaw, we do not relieve a 50-50 split between royalty and personal service payments is appropriate in petitioner's case. Petitione was TaylorMade's only Global Icon during the years at issue; he was

³⁶ BELTRÁN-AGUILAR, E., & NÚÑEZ-ANTONIO, G. “La política fiscal en Estados Unidos: evolución y perspectivas”. Revista de Economía y Política Fiscal, (2), (2017) 51-71.

the centrepiece of Taylormade's marketing efforts and the golfer around whom TaylorMade sought to build its brand. The same cannot be said of Mr. Goosen".³⁷

Por otro lado, la mencionada sentencia también hace referencia a la estructura societaria de Sergio García, calificando el porcentaje aplicable a los rendimientos derivados de su imagen. El golfista es propietario de dos sociedades, una en Delaware y otra en Suiza. En virtud de un acuerdo de cesión de derechos de explotación económica, la entidad residente en Delaware adquirió los derechos de imagen del golfista por un plazo de siete años, para luego cederlos a la entidad suiza. En consecuencia, la aplicación del CDI para evitar la doble imposición suscrito entre Estados Unidos y Suiza determina que dichos pagos queden sujetos a tributación exclusivamente en Suiza, a un tipo impositivo más bajo que el que resultaría aplicable en Estados Unidos. El tribunal se plantea si dichos pagos deben ser considerados como rentas de deportista, en base lo establecido en el artículo 17 del Convenio, o por el contrario si se trata de cánones, a tenor de lo que indica del artículo 12 del Convenio. Concluye finalmente que los derechos de imagen se deben tributar conforme al artículo 12, cánones y, por tanto, no están sujetos a tributación en Estados Unidos, en virtud del Convenio.

4. PLANIFICACIÓN FISCAL DE LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES

4.1. Principales mecanismos utilizados por los deportistas para reducir la tributación

En la actualidad existen diferentes estrategias de planificación fiscal para minimizar la carga impositiva y maximizar la rentabilidad de la explotación de los derechos de imagen. Algunas de las estrategias más relevantes a tal fin son:

1. Elección del país de residencia

³⁷ Law Office of Charles W. Cope, TAX COURT CONSIDERS TAXATION OF THE GOLFER SERGIO GARCIA <https://www.copetax.com/Tax-Court-Considers-Taxation-of-Sergio-Garcia> (Fecha de acceso: 15 de marzo de 2023)

La elección del país de residencia es una estrategia fiscal utilizada para aprovechar las ventajas fiscales que algunos países ofrecen regímenes fiscales más favorables para los ingresos procedentes de la explotación de los derechos de imagen que otros.³⁸ El derecho a elegir el país de residencia fiscal se encuentra reconocido por el derecho internacional y por los tratados fiscales celebrados entre los estados. En virtud de dicho derecho, los deportistas profesionales pueden optar por residir en aquel país que les resulte más favorable desde el punto de vista fiscal. En algunos casos, ciertos países pueden ofrecer una tributación reducida o incluso nula para los ingresos obtenidos por derechos de imagen, lo que puede representar un ahorro significativo en el pago de impuestos para el deportista profesional.

2. Elección del país de residencia fiscal de los familiares

De la misma manera que resulta beneficioso la elección del país de residencia del deportista, también puede resultar una estrategia para reducir la carga impositiva la elección de la residencia fiscal de los familiares de los deportistas. Las ventajas fiscales están relacionadas con la deducción de los gastos de educación y vivienda de dichos familiares.³⁹ De este modo, se pueden aprovechar las oportunidades fiscales que ofrece el país de residencia de los familiares y reducir así la carga fiscal que recae sobre los deportistas. Además, la planificación de la residencia fiscal de los familiares de los deportistas puede permitir la optimización de la tributación en caso de que se deba tributar en diferentes países. Si los familiares residen en un país que tiene un convenio de doble imposición con el país en el que se encuentra el deportista, se pueden utilizar estas disposiciones para evitar la doble imposición y minimizar la carga fiscal.

3. Planificación de las estructuras empresariales

Como ya hemos mencionado anteriormente, esta es una práctica muy común y consiste en que los deportistas busquen optimizar su carga fiscal mediante la creación de estructuras empresariales que les permitan gestionar de manera eficiente sus ingresos en

³⁸ ÁLVAREZ-MACÍAS, A. La planificación fiscal internacional en la explotación de derechos de imagen. *Revista de Contabilidad y Dirección*, (29), (2019). 79-94

³⁹ CASIELLES-SUÁREZ, N. “La tributación de los derechos de imagen en el ámbito internacional: el caso de los deportistas”. *Revista de Derecho Deportivo*, (30), (2018), 49-78.

general y especialmente los resultantes de la explotación del derecho de imagen. Esta técnica supone la creación de empresas para gestionar sus derechos de imagen, separando así los ingresos generados por su actividad deportiva de los generados por sus derechos de imagen. Esta estrategia de planificación fiscal, siempre y cuando se realice de manera efectiva y dentro de los límites legales, puede ser una herramienta valiosa para reducir la carga fiscal del deportista. Sin embargo, es importante tener en cuenta que esta práctica debe estar respaldada por una actividad empresarial efectiva y que la empresa debe estar constituida y operar de acuerdo con las leyes y regulaciones fiscales correspondientes.⁴⁰

Asimismo, los deportistas pueden utilizar diferentes tipos de empresas y estructuras empresariales para aprovechar las deducciones fiscales y reducir su carga fiscal. Por ejemplo, pueden optar por constituir empresas en países con tasas fiscales más bajas, o pueden elegir entre diferentes tipos de empresas, tales como sociedades limitadas o sociedades anónimas, según lo que mejor se adapte a sus necesidades y objetivos.

4. Utilización de deducciones fiscales

También es importante señalar en este sentido la utilización de deducciones fiscales igualmente es una estrategia fiscal para maximizar esos beneficios y que pueden emplear los deportistas para reducir su carga fiscal. A través de esta técnica, pueden reducir la cantidad de impuestos que deben tributar. Entre las deducciones fiscales que pueden ser aprovechadas por los deportistas, se encuentran aquellas relacionadas con los gastos derivados de su actividad deportiva. Por ejemplo, pueden deducir los gastos de entrenamiento, desplazamiento y alimentación, siempre y cuando estén relacionados directamente con la actividad deportiva que desarrollan.

Asimismo, los deportistas pueden aprovechar las deducciones fiscales por inversiones en determinados productos financieros, como fondos de inversión o acciones, que pueden generar rendimientos a largo plazo y reducir su carga fiscal.

Otra opción es contribuir a planes de pensiones, los cuales ofrecen deducciones fiscales en la declaración de impuestos y permiten ahorrar para el futuro, al mismo tiempo que se reduce la carga fiscal actual.

⁴⁰ FRANCO GARCÍA, M. Á., & ÁLVAREZ PÉREZ, M. C. “Tributación internacional: estrategias fiscales de las empresas multinacionales”. Oikos: Revista de Economía, Empresa y Sociedad, (25), (2018) 1-19.

Es importante destacar que la utilización de deducciones fiscales debe ser realizada en cumplimiento de las normas y regulaciones establecidas por la legislación fiscal aplicable. Además, es necesario llevar un registro detallado y riguroso de los gastos deducibles, a fin de poder justificar su utilización en caso de ser requerido por la autoridad fiscal.

5. Planificación de la tributación internacional

Los deportistas que compiten en diferentes países pueden estar sujetos a la tributación de sus ingresos por derecho de imagen en varios países, lo que podría generar una doble imposición fiscal.⁴¹ Para evitar esta situación, se utilizan los convenios de doble imposición que establecen las normas para evitar la doble imposición en caso de que un deportista deba tributar en varios países. Los convenios de doble imposición son acuerdos entre dos o más países con el objetivo de evitar la doble imposición de los ingresos de las personas que residen o realizan actividades económicas en ambos países.

Es importante destacar que la aplicación de los convenios de doble imposición depende de la residencia fiscal del deportista y de las normas establecidas en cada convenio. Por lo tanto, es fundamental que los deportistas cuenten con el asesoramiento de profesionales especializados en materia de tributación internacional para evitar errores que puedan generar sanciones fiscales y pérdidas económicas.

4.2. Elusión y fraude fiscal en relación a los derechos de imagen

La elusión fiscal y el fraude fiscal son problemas graves que afectan a múltiples actividades económicas, y la explotación de los derechos de imagen no es una excepción.

La elusión fiscal se refiere a la utilización de lagunas legales para reducir la carga fiscal, mientras que el fraude fiscal implica evadir el pago de impuestos de manera ilegal. En el contexto de los derechos de imagen de los deportistas profesionales, la elusión fiscal puede implicar la constitución de sociedades offshore o el uso de estructuras corporativas

⁴¹ GARCÍA, M. M., & GÓMEZ-ACEBO, T. “La tributación de los derechos de imagen en el ámbito internacional: el papel de las sociedades instrumentales”. Anuario Español de Derecho Internacional Privado, (18), (2018) 111-146.

complejas para reducir la carga fiscal⁴². Si bien, algunas de estas prácticas pueden ser legales, pero otras pueden considerarse abusivas o incluso ilegales si se utilizan para evadir impuestos. La creación de empresas en paraísos fiscales es una forma común de elusión fiscal utilizada por muchas empresas y personas, incluyendo deportistas profesionales, para reducir su carga fiscal. Los paraísos fiscales son países o territorios que ofrecen un régimen fiscal muy favorable y, en algunos casos, nulo, para atraer a empresas y personas que buscan reducir su carga fiscal. Estos países suelen tener leyes fiscales laxas y, a menudo, secretismo bancario, lo que dificulta a las autoridades fiscales rastrear el movimiento de capitales. No obstante, esta práctica también puede suponer distintos riesgos. En primer lugar, la creación de empresas en paraísos fiscales puede ser considerada como una práctica ilegal si se utiliza exclusivamente para evadir impuestos. Además, el secretismo bancario en muchos paraísos fiscales puede hacer que sea difícil para las empresas y las personas recuperar su dinero si se producen problemas o conflictos legales.

En el caso de los derechos de imagen de los deportistas profesionales, la creación de empresas en paraísos fiscales se ha utilizado en numerosas ocasiones para reducir la carga fiscal. Por ejemplo, en 2017, se descubrió que el futbolista Cristiano Ronaldo había creado una empresa en las Islas Vírgenes Británicas para gestionar sus derechos de imagen. Esta empresa supuestamente permitió a Ronaldo evadir impuestos por valor de varios millones de euros.

En resumen, aunque la creación de empresas en paraísos fiscales puede ser legal en algunos casos, su uso para evadir impuestos es ilegal y puede tener graves consecuencias legales y financieras.

En cuanto al fraude fiscal en relación con los derechos de imagen de los deportistas profesionales es una problemática relevante que puede tener consecuencias legales y financieras graves. ⁴³En algunos casos, los deportistas pueden tratar de ocultar los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen con el objetivo de evitar

⁴² MANZANO RODRÍGUEZ, S. “La elusión fiscal en el ámbito internacional: análisis de los instrumentos para la prevención de la evasión fiscal”. Revista Española de Derecho Financiero y Tributario, (45), (2016), 1-33.

⁴³ ARCEGA, E., & PINA, J. M. “Fraude fiscal en el fútbol: el caso de los derechos de imagen de los jugadores”. Revista de Derecho Deportivo, (35), (2018), 191-207.

pagar impuestos. Una forma común de ocultar los ingresos generados por el derecho de imagen y cometer fraude fiscal es a través de la creación de sociedades pantalla o empresas ficticias. Estas empresas son utilizadas para recibir los ingresos generados por la explotación de los derechos de imagen, pero no se declaran en las declaraciones fiscales, lo que permite evitar el pago de impuestos. Otra forma de fraude fiscal es la falsificación de documentos para reducir la carga fiscal. Esta práctica puede abarcar la creación de facturas falsas para justificar gastos inexistentes o la manipulación de registros contables con el propósito de disminuir la cantidad de ingresos declarados y, de esta manera, reducir el impuesto a pagar. Estas prácticas también son ilegales y pueden dar lugar a graves consecuencias legales y financieras. También es posible que los deportistas utilicen cuentas bancarias en paraísos fiscales para ocultar sus ingresos y evitar el pago de impuestos en sus países de origen. Estas cuentas bancarias son difíciles de rastrear y permiten que los deportistas mantengan el control de sus ingresos sin declararlos a las autoridades fiscales.

El futbolista Lionel Messi estuvo involucrado en un caso de fraude fiscal relacionado con sus derechos de imagen. Según la acusación, Messi y su padre, Jorge Messi, crearon una red de empresas en paraísos fiscales con el fin de ocultar los ingresos generados por los derechos de imagen del jugador. Estos ingresos habrían sido transferidos de manera fraudulenta a estas empresas, evadiendo así el pago de impuestos en España. En 2013, la fiscalía española acusó a Messi y a su padre de evadir alrededor de 4,2 millones de euros en impuestos entre 2007 y 2009. Ambos negaron los cargos y argumentaron que no estaban al tanto de las irregularidades cometidas por sus asesores fiscales.

Sin embargo, en 2016, se condenó a Messi y a su padre por tres delitos fiscales y los sentenció a 21 meses de prisión. La condena fue suspendida y finalmente, en 2017, el Tribunal Supremo⁴⁴ ratificó la sentencia y redujo la pena a 15 meses de prisión y una multa de 2 millones de euros. El caso Messi ha sido uno de los más mediáticos en relación con el fraude fiscal en el ámbito del deporte y ha puesto en cuestión la responsabilidad de los deportistas en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y la necesidad de una mayor transparencia en la gestión de los derechos de imagen.

⁴⁴ : STS 1885/2017 Procedimiento: Penal - Apelación Procedimiento Abreviado

4.3. Mecanismos anti-abuso

Para combatir la elusión y el fraude fiscal en relación con los derechos de imagen de los deportistas profesionales, se están adoptando distintas medidas tanto a nivel nacional como internacional incluyendo regulaciones más estrictas y la colaboración internacional para compartir información financiera y fiscal.

4.3.1. Mecanismos anti abuso a nivel nacional

En España, existen varios mecanismos legales para combatir el fraude fiscal de deportistas, algunos de ellos son:

A-. Inspección tributaria

La Agencia Tributaria (AGT) realiza inspecciones fiscales periódicas a deportistas y otros contribuyentes para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Esto incluye la revisión de declaraciones de impuestos, cuentas bancarias y otros documentos relacionados con los ingresos y gastos del deportista.

B-. Legislación más estricta

I. Ley del Deporte: La Ley del Deporte establece la obligación de los deportistas de declarar sus ingresos y cumplir con sus obligaciones fiscales. Además, establece sanciones por el incumplimiento de estas obligaciones.⁴⁵

II. Código Penal: El Código Penal contempla como delito el fraude fiscal y establece sanciones para los contribuyentes que cometan este delito. Esto incluye a los deportistas que no cumplan con sus obligaciones fiscales.

III. Ley contra el fraude fiscal: En 2021 se aprobó la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, que establece medidas adicionales para prevenir y combatir el fraude fiscal en el ámbito deportivo, como la obligación de declarar los derechos de imagen y las multas por incumplimiento de estas obligaciones.

⁴⁵ Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte.

La Ley contra el Fraude Fiscal, aprobada en España en 2021, incluye varias medidas específicas para combatir el fraude fiscal en el ámbito deportivo. Algunas de las medidas más relevantes son:

- Obligación de declarar los derechos de imagen de los deportistas: La ley establece que los deportistas deberán declarar en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF) los ingresos derivados de sus derechos de imagen. Además, se establecen requisitos para que los contratos que regulan estos derechos sean considerados válidos a efectos fiscales.
- Limitación de los pagos en efectivo: La ley establece que los pagos en efectivo a partir de 1.000 euros estarán prohibidos en el ámbito deportivo, tanto en la compra de entradas como en otras transacciones.
- Refuerzo de la inspección fiscal en el deporte profesional: La ley prevé un refuerzo de los medios y recursos para la inspección fiscal en el deporte profesional, con el objetivo de detectar posibles irregularidades fiscales.
- Endurecimiento de las sanciones: La ley establece sanciones más duras para las infracciones fiscales en el ámbito deportivo. En algunos casos, las sanciones pueden llegar a ser el doble de las previstas en otros ámbitos. Por ejemplo, se establece una sanción mínima del 1% del importe no declarado o declarado incorrectamente en el caso de los derechos de imagen.
- Medidas de prevención y control: La ley establece que las entidades deportivas deben adoptar medidas de prevención y control del fraude fiscal, como por ejemplo la elaboración de planes de prevención de riesgos fiscales y la designación de un responsable de cumplimiento normativo.
- Modificación del régimen de retenciones: La ley modifica el régimen de retenciones en el ámbito deportivo para evitar que se utilice este mecanismo para ocultar ingresos y eludir el pago de impuestos.

C-. Control externo

El Control Económico de la Liga: La Liga de Fútbol Profesional (LFP) española tiene un sistema de control económico para evitar el déficit y la deuda de los clubes y garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y laborales.

ARTÍCULO 1

1. *El presente Reglamento tiene por objeto establecer las normas de supervisión y control económico-financiero aplicables a los Clubes y SADs que disputan las competiciones de carácter profesional y ámbito estatal organizadas por la LFP en coordinación con la RFEF.*
2. *El objetivo general del presente Reglamento es el de promover la solvencia de los Clubes y SADs de la LFP mediante la implantación de nuevos parámetros de supervisión y control establecidos estatutaria y reglamentariamente en la normativa de la LFP⁴⁶*

4.3.2. Mecanismo anti abuso a nivel internacional

Para combatir el fraude fiscal a nivel internacional, se han establecido diversos mecanismos y acuerdos entre países. Uno de los principales mecanismos es el intercambio automático de información fiscal (AEOI, por sus siglas en inglés), que permite a los países compartir automáticamente información financiera de los contribuyentes con otros países. Este mecanismo ayuda a prevenir la evasión fiscal y el lavado de dinero a nivel internacional, ya que permite a los países identificar y rastrear las transacciones financieras de los contribuyentes en otros países⁴⁷.

Otro mecanismo es la cooperación entre autoridades fiscales de diferentes países, a través de tratados de doble imposición y convenios de asistencia mutua en materia fiscal.⁴⁸ Estos tratados y convenios permiten a los países intercambiar información y asistencia en la recuperación de impuestos no pagados por los contribuyentes que tienen ingresos en varios países. También se han establecido medidas para evitar la evasión fiscal mediante la utilización de estructuras offshore y acuerdos de licencia, como la implementación de reglas de transparencia y la eliminación de regímenes fiscales preferenciales.

En general, estos mecanismos y acuerdos tienen como objetivo prevenir y combatir el fraude fiscal a nivel internacional y garantizar que los contribuyentes paguen los

⁴⁶ Reglamento de control económico de los Clubes y Sociedades Anónimas Deportivas afiliados a la Liga Nacional de Fútbol Profesional.

⁴⁷ GÓMEZ-ACEBO, A. “El intercambio automático de información financiera en la lucha contra el fraude fiscal: un análisis crítico”. Revista de Derecho Financiero y de la Hacienda Pública, (45), (2018), 7-42.

⁴⁸ QUILES, A. M., & DURÁN, A. “La cooperación entre autoridades fiscales en el ámbito internacional: análisis crítico de los convenios de doble imposición y la asistencia mutua en materia fiscal”. Revista de Derecho Financiero y de la Hacienda Pública, (52), (2018) 195-228.

impuestos correspondientes en los países donde generan sus ingresos, sin importar donde se encuentren⁴⁹.

4.4. Análisis jurisprudencial

El derecho de imagen de los deportistas es un tema objeto de análisis jurisprudencial en muchos países del mundo. A grosso modo podemos señalar que la jurisprudencia ha establecido que los deportistas tienen derecho a controlar la explotación de su imagen y a recibir una compensación por su uso comercial.

En España, el fraude fiscal por parte de deportistas profesionales en relación con sus derechos de imagen es un tema recurrente en los tribunales. En los últimos años, se han llevado a cabo varios procesos judiciales contra futbolistas y otros deportistas por presuntos delitos fiscales relacionados con sus derechos de imagen. La jurisprudencia española establece que los derechos de imagen son un bien patrimonial que puede ser cedido a terceros a cambio de una remuneración económica. No obstante, la cesión de estos derechos debe realizarse respetando la normativa fiscal en vigor. En este sentido, se considera que la cesión de derechos de imagen a sociedades ubicadas en paraísos fiscales o en países con una tributación más favorable puede ser un indicio de fraude fiscal. Sin embargo, también ha señalado que no toda utilización de una estructura jurídica compleja para la cesión de derechos de imagen constituye automáticamente un delito fiscal, sino que es necesario demostrar la existencia de una intención fraudulenta por parte del deportista

Resulta destacable el caso Xabi Alonso. Este se refiere al proceso penal contra el exfutbolista español por presunto fraude fiscal relacionado con sus derechos de imagen durante su etapa en el Real Madrid. El caso comenzó en 2015 cuando la Agencia Tributaria española acusó a al jugador tolosarra de haber evadido impuestos por valor de más de 2 millones de euros entre 2010 y 2012. Según la acusación, el jugador habría cedido sus derechos de imagen a una sociedad con sede en Madeira, Portugal, para evitar pagar impuestos en España. En enero de 2019, la Audiencia Provincial de Madrid decidió

⁴⁹ GONZÁLEZ, A. M., & GONZÁLEZ PÉREZ, L. A. “La cooperación administrativa internacional en materia fiscal: los convenios de doble imposición y los acuerdos de intercambio de información”. Revista de Derecho Financiero y de la Hacienda Pública, (38), (2018) 7-40.

archivar el caso al considerar que la acusación no había presentado suficientes pruebas para demostrar que Alonso había cometido un delito fiscal. Sin embargo, la Fiscalía presentó un recurso ante el Tribunal Supremo.

En marzo de 2021, el Tribunal Supremo español confirmó la absolución de Xabi Alonso al considerar que no había pruebas suficientes para demostrar que el jugador había cometido un delito fiscal. La sentencia estableció que Alonso no tenía intención de evadir impuestos y que había actuado de buena fe al seguir el asesoramiento de profesionales de confianza.

En Europa, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha establecido que los deportistas tienen derecho a controlar la explotación de su imagen y a recibir una compensación por su uso comercial. En el caso "Bernard", el TJUE determinó que los deportistas tienen derecho a recibir una compensación por la explotación comercial de su imagen, aunque esta compensación puede ser limitada si la explotación es razonable y proporcional.⁵⁰

En Estados Unidos, el "Acta de Derechos de Imagen de los Atletas" establece que los deportistas tienen derecho a controlar la explotación de su imagen y a recibir una compensación por su uso comercial. Además, en el caso "Dryer v. National Football League", un ex jugador de la NFL demandó a la liga por el uso de su imagen sin su consentimiento, y la corte determinó que los deportistas tienen derecho a controlar la explotación de su imagen y a recibir una compensación por su uso comercial.

En conclusión, la jurisprudencia ha establecido que los deportistas tienen derecho a controlar la explotación de su imagen y a recibir una compensación por su uso comercial, aunque los detalles específicos varían según el país y la jurisdicción. Además, la relación entre los ingresos por derechos de imagen y la actividad deportiva del deportista es un factor importante a considerar en la tributación y la regulación de estos derechos.

⁵⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 16 de marzo de 2010. En el asunto C-325/08,

5. CONCLUSIONES

En el presente Trabajo de Fin de Máster se ha llevado a cabo un análisis exhaustivo sobre la tributación de los derechos de imagen en el ámbito del deporte profesional, tanto a nivel nacional como internacional, prestando especial atención a los mecanismos utilizados por los deportistas para generar dichos ingresos y para reducir su carga tributaria. Tras la realización de un análisis global de esta temática, se ha concluido que la gestión adecuada de los derechos de imagen en el deporte profesional puede generar importantes beneficios para los deportistas. Sin embargo, también se han identificado una serie de desafíos y complejidades en lo que se refiere a su tributación, tanto para los deportistas en cuestión como para los distintos organismos encargados de la elaboración y aplicación de la legislación tributaria. En este sentido, se ha hecho mención a las diferentes estrategias utilizadas por los deportistas profesionales para reducir su carga tributaria, incluyendo la creación de sociedades o empresas para gestionar sus derechos de imagen, la utilización de paraísos fiscales, la aplicación de convenios internacionales para evitar la doble imposición, y el aprovechamiento de incentivos y deducciones fiscales. No obstante, se ha destacado la necesidad de que dichas estrategias se lleven a cabo de manera transparente y acorde a las obligaciones fiscales y legales correspondientes. Por otro lado, se ha analizado qué medidas están siendo implementadas por parte de los diferentes estados para combatir el fraude y la evasión fiscal en este ámbito. Entre dichas medidas se incluyen la cooperación internacional entre estados, la creación de unidades especializadas en la investigación de delitos fiscales, la aplicación de sanciones más severas, y la promoción de la transparencia en la gestión de los derechos de imagen.

En conclusión, la explotación de los derechos de imagen de los deportistas profesionales sigue siendo un tema controvertido debido a los riesgos fiscales y legales asociados. Los deportistas profesionales deben estar bien informados y asesorados sobre las leyes fiscales y de propiedad intelectual aplicables, así como de los acuerdos internacionales. Además, necesitan una mayor conciencia y educación en materia de fiscalidad y gestión financiera para evitar caer en el fraude fiscal y la evasión de impuestos. Las autoridades fiscales y las organizaciones deportivas también deben desempeñar un papel importante en la educación y concienciación de los deportistas sobre sus obligaciones fiscales y legales para evitar la explotación ilegal de sus derechos de imagen y garantizar un entorno

justo y equitativo para todos los actores del mundo del deporte y la sociedad en general. Es por todo ello importante que los deportistas, las autoridades fiscales y las organizaciones deportivas trabajen juntos para que los derechos de imagen de los deportistas sean explotados ajustados a los preceptos legales.



BIBLIOGRAFÍA

I. Legislación:

1. Constitución Española (BOE 29 de diciembre de 1978).
2. Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho "Ad Referéndum" en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015 (BOE 7 de diciembre de 2015).
3. Directiva 2003/88/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de noviembre de 2003, relativa a determinados aspectos de la ordenación del tiempo de trabajo, que establece las normas mínimas de protección de la salud y la seguridad de los trabajadores, incluidos los deportistas profesionales.
4. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
5. 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 (BOE 29 de noviembre de 2006).
6. Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte.
7. Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen. «BOE» núm. 115, de 14 de mayo de 1982, páginas 12546 a 12548.
8. Los Principios de Gobierno Corporativo del G20 y de la OCDE ayudan a los legisladores a evaluar y mejorar el marco legislativo, reglamentario e institucional del gobierno corporativo, con el objetivo de favorecer la eficiencia económica, la estabilidad financiera y el crecimiento económico sostenible.
9. Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. «BOE» núm. 153, de 27/06/1985.
10. Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.
11. Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores. «BOE» núm. 255, de 24 de octubre de 2015, páginas 100224 a 100308 (85 págs.)

12. Real Decreto Legislativo 5/2004 del 5 de marzo que contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
13. Reglamento de control económico de los Clubes y Sociedades Anónimas Deportivas afiliados a la Liga Nacional de Fútbol Profesional.

II. Convenios colectivos:

1. Convenio Colectivo de Balonmano Profesional
2. Convenio Colectivo del Fútbol Sala
3. Convenio colectivo para la actividad del ciclismo profesional
4. 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.

III. Monografías

1. ALLUÉ BUIZA, A., “El marco jurídico del deporte. Teoría general”, en AAVV (Coordinador J. Espartero Casado), Introducción al Derecho del deporte, Dykinson, Madrid, 2004, págs. 19-38.
2. ALONSO SANJUÁN, R., “Tributación de artistas no residentes. Normas antielusión. Sociedades interpuestas. Tratados internacionales. Comentarios al Modelo de Convenio OCDE”, Tribuna Fiscal, no 70-71, 1996.
3. AMAT LLARI, M. El derecho a la propia imagen y su valor publicitario, Madrid 1992
4. DESCALZO GONZÁLEZ, A. y PALOMAR OLMEDA, A.: Los derechos de imagen en el ámbito del deporte profesional, especial referencia al fútbol, Dykinson, Madrid, 2001
5. FALCÓN Y TELLA, R.: “El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas”, Cívitas: Revista española de derecho deportivo, núm. 9, 1998.
6. MARTIN MORO, M.: La tributación de los derechos de imagen de los deportistas profesionales. Tesis doctoral inédita, dirigida por Alzaga Ruiz, Itziar, Madrid, 2012.

7. MENÉNDEZ MORENO A., “Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Lex Nova, Valladolid, 2000,
8. PLAZA DIEGO, M.A., “Fiscalidad del derecho a la propia imagen”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005,
9. PLAZA Y JABAT, S.: “El Derecho a la imagen, su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario”, Crónica Tributaria, núm. 81, Instituto de estudios fiscales, Madrid, 1997.
10. TEROL GÓMEZ, R. y PALOMAR OLMEDA, A.: El deporte profesional, Bosch, Barcelona, 2009.
11. TRILLO GARCÍA, A.R.: “Derechos de imagen, su carácter salarial y su inclusión en la basereguladora de accidentes de trabajo”, Revista Jurídica del Deporte, núm.26, BIB 2009/509, Aranzadi, Pamplona, 2009.

IV. Artículos de Revista:

1. ÁLVAREZ-MACÍAS, A. (2019). La planificación fiscal internacional en la explotación de derechos de imagen. Revista de Contabilidad y Dirección, (29), 79-9
2. ARCEGA, E., & PINA, J. M. (2018). Fraude fiscal en el fútbol: el caso de los derechos de imagen de los jugadores. Revista de Derecho Deportivo, (35), 191-207.
3. ARIAS DOMÍNGUEZ, Ángel. “De nuevo sobre el carácter mercantil o laboral de la explotación de los derechos de imagen de los deportistas profesionales y sus consecuencias procesales”, Revista Jurídica del Deporte, núm. 13, 2005, págs. 327-331
4. BELTRÁN-AGUILAR, E., & NÚÑEZ-ANTONIO, G. (2017). La política fiscal en Estados Unidos: evolución y perspectivas. Revista de Economía y Política Fiscal, (2), 51-71.
5. BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J., “Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo”, Estudios Financieros Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 218, 2001, págs. 81-130.

6. CASIELLES-SUÁREZ, N. (2018). La tributación de los derechos de imagen en el ámbito internacional: el caso de los deportistas. *Revista de Derecho Deportivo*, (30), 49-78.
7. DURÁN CABRERA, A. (2016). La tributación internacional y la elusión fiscal en la UE. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, (122), 52-80.
8. GARCÍA-SOLANES, J., & Fernández-Blanco, V. (2019). El sistema tributario de Estados Unidos: características y retos. *Información Comercial Española: Revista de Economía*, (902), 69-84.
9. GARCÍA, M. M., & GÓMEZ-ACEBO, T. (2018). La tributación de los derechos de imagen en el ámbito internacional: el papel de las sociedades instrumentales. *Anuario Español de Derecho Internacional Privado*, (18), 111-146.
10. GÓMEZ POMAR, F. (2015). La tributación de los derechos de imagen de los deportistas en el IRPF. *Revista de Derecho Deportivo*, (31), 119-150.
11. GÓMEZ-ACEBO, A. (2018). El intercambio automático de información financiera en la lucha contra el fraude fiscal: un análisis crítico. *Revista de Derecho Financiero y de la Hacienda Pública*, (45), 7-42.
12. GONZÁLEZ, A. M., & GONZÁLEZ PÉREZ, L. A. (2017). La cooperación administrativa internacional en materia fiscal: los convenios de doble imposición y los acuerdos de intercambio de información. *Revista de Derecho Financiero y de la Hacienda Pública*, (38), 7-40.
13. PÉREZ ROYO, J. (2019). La tributación de los derechos de imagen. *Anuario de Derecho Fiscal*, 32, 117-135.
14. QUILES, A. M., & DURÁN, A. (2018). La cooperación entre autoridades fiscales en el ámbito internacional: análisis crítico de los convenios de doble imposición y la asistencia mutua en materia fiscal. *Revista de Derecho Financiero y de la Hacienda Pública*, (52), 195-228.
15. RODRÍGUEZ LOSADA, S. [2012]: Interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición en relación con las rentas de artistas y deportistas», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 2009, págs. 8-9;
16. VIDAL RIBAS, P. (2018). La tributación de los derechos de imagen en el Impuesto sobre Sociedades. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, (939), 8-15.

V. Jurisprudencia

1. Comunicación de la Comisión Europea de 11 de abril de 2018, sobre la fiscalidad del deporte profesional y su financiación en la UE, que aborda diversas cuestiones relacionadas con la fiscalidad de los deportistas profesionales en el marco de la UE.
2. Resolución Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de noviembre de 1999 pp 7 y 8.
3. Sentencia (STS 374/2017 de 24 de mayo de 2017, recurso de casación nº 1729/2016)
4. Sentencia del tribunal de justicia (Gran Sala) de 16 de marzo de 2010 en el asunto C-325/08,
5. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de diciembre de 2014, en el asunto C-415/13 (Dano), que establece que los deportistas profesionales que se trasladan a otro país de la UE no pueden beneficiarse de un tratamiento fiscal más favorable que el de los trabajadores nacionales.
6. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de febrero de 2015, en el asunto C-518/13 (Gerkhan), que establece que los ingresos de los deportistas profesionales derivados de su actividad deportiva deben considerarse como rentas del trabajo y estar sujetos a las mismas obligaciones fiscales que cualquier otro trabajador.
7. Sentencia Tribunal Constitucional 56/1988, 24 de Marzo de 1988.
8. Sentencia Tribunal Supremo 1885/2017 Procedimiento: PENAL - APELACION PROCEDIMIENTO ABREVIADO
9. Sentencia, Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, Sección 4, Rec 603/2018 de 13 de Abril de 2022.

VI. Recursos electrónicos

1. Gerard C., “*Cómo funciona una sociedad pantalla*”, *economíafulltime*, 2012 (disponible en <http://www.economiafulltime.com/2012/09/como-funciona-una-sociedad-pantalla.html>; última consulta 01/06/2018).

2. *Las sociedades offshore?*”, Noticias Jurídicas, 5 de abril de 2016 (disponible en <http://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/10995-iquest%3Bque-son-las-sociedades-offshore/>);
3. Law Office of Charles W. Cope, TAX COURT CONSIDERS TAXATION OF THE GOLFER SERGIO GARCIA <https://www.copetax.com/Tax-Court-Considers-Taxation-of-Sergio-Garcia> (Fecha de acceso: 15 de marzo de 2023)
4. Noemí L.V., “La sociedad holding como modelo de organización fiscalmente eficiente del patrimonio empresarial familiar”, (disponible en <http://www.manubens.com/noemi-lopez-valverde/la-sociedad-holding-como-modelo-de-organizacion-fiscalmente-eficiente-del>);
5. Portal: <https://www.hacienda.gob.es/es>
ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/cdi.aspx

