

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE ELCHE

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



GRADO EN DERECHO

TRABAJO DE FIN DE GRADO

CURSO ACADÉMICO 2024/2025

**TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DE
ACTIVIDADES ARTÍSTICAS Y DEPORTIVAS
EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL**

ALUMNA: LUCÍA TRASANDES CERÓN

TUTORA: MARÍA TERESA ALEMANY EGUIDAZU

ÍNDICE

RESUMEN	4
ABREVIATURAS	6
1. INTRODUCCIÓN	8
2. MARCO CONCEPTUAL Y TEÓRICO	10
3. TRIBUTACIÓN DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS	11
3.1. Concepto de artistas y deportistas	11
3.2. Calificación de las rentas obtenidas por artistas y deportistas	13
3.3. Residencia fiscal de artistas y deportistas	16
3.4. Impuesto de las Rentas de las Personas Físicas.....	18
3.4.1. Definición del impuesto, conceptos que integra y finalidad de la recaudación del mismo.	19
3.4.2. Plazos de presentación, confección de la declaración y subsanación y rectificación de errores.....	22
3.5. Impuesto sobre el Valor Añadido	23
4. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	26
4.1. Marco legal	26
4.2. Concepto, origen y causas de la DII	27
4.2.1. ¿Cómo surge la Doble Imposición Internacional?.....	27
4.2.2. Concepto de Doble Imposición Internacional.....	29
4.2.3. Causas de la Doble Imposición Internacional	31
4.3. Convenios para evitar la doble imposición	32
4.3.1. Concepto y estructura.....	33
4.3.2. Comparativa del modelo de la OCDE y ONU	34
4.3.3. Métodos para eliminar la doble imposición	36
5. EXPLOTACIÓN DEL DERECHO DE IMAGEN EN ARTISTAS Y DEPORTISTAS	38
5.1. Aproximación al concepto de derechos de imagen.....	39

5.2. Explotación económica de los derechos de imagen	40
5.3. Fiscalidad de los derechos de imagen	41
5.3.1. Cesión de imagen e IRPF	43
5.3.2. Cesión de imagen e IS.....	44
6. CONCLUSIONES	46
7. BIBLIOGRAFÍA	48



RESUMEN

El tema que ocupamos en el presente trabajo es complejo y desconocido para la mayoría de la población, a excepción de los profesionales que han estudiado en profundidad la materia, es decir, asesores fiscales deportivos y artísticos. Sin embargo, acostumbramos a escuchar en la televisión, redes sociales y periódicos, que ciertos famosos de estas disciplinas dejan de pagar determinados impuestos a los que se encontraban sujetos.

En este trabajo pretendemos analizar los principales impuestos a los que se encuentran sujetos artistas y deportistas, cómo se encuentran afectados por la Doble Imposición Internacional y cómo se soluciona esta problemática, y dedicamos un apartado al estudio de la cesión de los derechos de imagen, ya que es uno de los principales ingresos que obtienen.

Para ello, nos centraremos en el estudio de la tributación internacional. Dedicamos un especial interés a la definición de residencia fiscal. Como impuestos de referencia escogemos el IRPF y el IVA. En el ámbito de la doble imposición estudiamos en profundidad los convenios para evitar la doble imposición y los mecanismos que encontramos en ellos para ofrecer una solución a estas situaciones. Desde la esfera de la cesión de los derechos de imagen, realizamos una aproximación al concepto de cesión de derechos de imagen, a continuación, relacionamos este concepto con el IRPF y el IS.

Palabras clave: tributación internacional, doble imposición, convenios para evitar la doble imposición, residencia fiscal, cesión de derechos de imagen.

ABSTRACT

The topic we address in this text is complex and unknown to most of the population, except for professionals who have studied the subject in depth, namely, tax advisors for sports and entertainment. However, we often hear on television, social media, and in newspapers about celebrities from these fields who stop paying certain taxes to which they were subject.

In this text, we aim to analyze the main taxes that artists and athletes are subject to, how they are affected by International Double Taxation, and how this issue is resolved. We also dedicate a section to the study of image rights assignment, as it is one of their primary sources of income.

To achieve this, we will focus on the study of international taxation. We place particular emphasis on the definition of tax residence. As reference taxes, we choose personal income tax (IRPF) and VAT. In the realm of double taxation, we study in depth the Double Taxation Treaties and the mechanisms they provide to resolve these situations. In the context of image rights assignment, we approach the concept of image rights transfer; then, we relate this concept to Personal Income Tax (IRPF) and Corporate Tax (IS).

Keywords: international tax, double taxation, double taxation treaties, tax residence, image rights assignment.



ABREVIATURAS

ALTE: Asociación de Lawn-Tennis de España

Art: Artículo

BOE: Boletín Oficial del Estado

CDI: Convenio para evitar la Doble Imposición

CE: Constitución Española de 1978

EEUU: Estados Unidos de América

FMI: Fondo Monetario Internacional

IRNR: Impuesto de la Renta de No Residentes

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT: Ley General Tributaria

LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LIS: Ley del Impuesto de Sociedades

LIVA: Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

ONU: Organización de las Naciones Unidas

PIB: Producto Interior Bruto

RD: Real Decreto

RETA: Régimen Especial de Trabajadores Autónomos

RFET: Real Federación Española de Tenis

SS: Seguridad Social

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TRLGSS: Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social

UE: Unión Europea

USD: dólar estadounidense



1. INTRODUCCIÓN

El artículo 43.3 de la Constitución Española (CE) consagra el deber de los poderes públicos de fomentar el deporte y la actividad física. En esta misma línea, el artículo 2 de la Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte establece que la Administración General del Estado, en cumplimiento de dicho artículo constitucional, ha de promover el deporte y la actividad física como elementos esenciales de la salud y del desarrollo de la personalidad, de acuerdo con esta ley y sus disposiciones de desarrollo, facilitando a todas las personas el ejercicio del derecho a su práctica, ya sea en el ámbito del alto nivel o la competición, ya sea con fines de ocio, salud, bienestar o mejora de la condición física.

El artículo 44.1 CE establece que los poderes públicos promoverán y tutelarán el acceso a la cultura, a la que todos tienen derecho. Como del concepto cultura se suscita arte si atendemos a diversas definiciones, podemos determinar que el desarrollo artístico y por tanto, del espectáculo también se encuentra consagrado por la CE como un deber de los poderes públicos.

Por ello, y debido al auge que ha tenido el fenómeno deportivo y artístico en los últimos años, uno de los aspectos desde los que el deporte y el espectáculo merecen ser estudiados es el tributario. Desde el prisma fiscal se puede observar cómo las competiciones y los artistas se han internacionalizado sobremanera desde finales del siglo XX hasta nuestros años. La sociedad actual reclama deporte y actuación y ello ha tenido como consecuencia que los deportistas de élite y en el plano artístico principalmente los cantantes, no sólo obtengan beneficios de las competiciones en las que participan, sino también de su propia imagen (publicidad, derechos de imagen, merchandising...etc.). A mayor abundamiento, en muchas ocasiones este tipo de contratos son realizados con marcas multinacionales, que utilizan una misma campaña en múltiples países.

Por tanto, al participar los artistas y deportistas españoles en competiciones y espectáculos que son realizados a lo largo del globo, así como ser parte en contratos de publicidad, cesión de imagen y patrocinio con empresas que, si bien actúan en el territorio español, también lo hacen en otros países, la cuestión que nos queda es ¿dónde deben tributar?

La vida activa de estos profesionales es más corta e intensa que la de otros trabajadores comunes y por ellos reviste especial interés el estudio de su fiscalidad.

Cuestión la cual va a ser el eje principal en torno al que dicho trabajo va a rendir cuentas, enfocado desde un prisma comparativo a la vez que casuístico. Vamos a realizar una comparación de como distintas jurisdicciones afectan a la tributación internacional de estos sujetos a lo largo del trabajo.



2. MARCO CONCEPTUAL Y TEÓRICO

La tributación internacional podemos definirla como un término que utilizamos para exponer que impuestos se les aplican a personas y empresas que operan en distintos países. Su objetivo es garantizar un sistema fiscal justo y para ello utiliza primordialmente Convenios de Doble Imposición (CDIs).

Cuando hablamos de tributación internacional nos referimos a los criterios que debemos aplicar para conocer donde deben tributar los contribuyentes si obtienen rentas procedentes de otro país distinto al de residencia, de manera que este concepto se creó para protegerlos de la obligación de tener que tributar en ambos países por la misma renta y con ello favorecer el tráfico internacional. Este concepto es especialmente relevante para artistas y deportistas porque ya sean independientes o pertenezcan a una entidad o club deportivo, son personas que acostumbran a competir en diferentes países en el caso de los deportistas y a dar giras por países distintos del de residencia cuando nos referimos a los artistas.

¿Por qué afecta la tributación internacional a artistas y deportistas en especial? Porque de este tipo de trabajadores y por tanto contribuyentes es más probable que provengan ingresos procedentes de prestaciones de servicios en otros países, y como consecuencia entra la duda de si deben tributar en un país u otro. Primero los deportistas independientes cuyas rentas son calificadas prestaciones de servicio, compiten en numerosos torneos fuera de España, aunque su residencia este sita en España, por otro lado, están los deportistas asalariados como los futbolistas que pertenecen a algún club. Los ingresos procedentes de publicidad, cesión de imagen... pueden ser rendimientos del trabajo, rendimientos de actividades económicas, rendimientos de capital mobiliario o imputación de rentas, según desde donde provengan las rentas, más adelante estudiaremos en profundidad (art. 25.4.d) LIRPF, art. 92 LIRPF) y pueden realizarse en países distintos de España.

3. TRIBUTACIÓN DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS

El presente trabajo está enfocado en la tributación de los deportistas en su condición de persona física que genera una renta, dejando al margen la tributación de las entidades deportivas con ánimo de lucro pues, por lo general, su tributación no dista de la tributación normal en el Impuesto de Sociedades (IS) del resto de sociedades anónimas. Si bien es cierto que la tributación de las entidades deportivas sin ánimo de lucro sí reviste numerosas particularidades recogidas en la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, por la gran extensión de esta materia se ha decidido no ahondar en ella, quedando el marco del trabajo centrado en deportistas profesionales.

La compleja naturaleza de las actividades desempeñadas por deportistas profesionales y los elevados ingresos que obtienen muchos de ellos convierte el aspecto tributario en un factor que requiere especial atención (Delgado García, 2008).

Este apartado queda destinado a comentar los distintos regímenes que afectan a los artistas y deportistas profesionales residentes en España. Los ingresos que perciben estos contribuyentes pueden estar gravados por diversos impuestos. Principalmente, según sean obtenidos mediante un desarrollo de actividades por cuenta propia o por cuenta ajena.

Hablamos de artistas y deportistas españoles de elite que residen en España, pero juegan torneos en otros países del mundo, por ello hacemos hincapié en el IRPF, porque tienen que tributar bajo este impuesto y, además, hacemos mención de los CDI porque son documentos relevantes para identificar donde tributan estas personas cuando no compiten en España, puesto que, sin la existencia de estos CDI, se produciría una doble imposición.

3.1. Concepto de artistas y deportistas

En el ordenamiento jurídico encontramos diferentes categorías de deportistas, vamos a analizar cada una de ellas, para comprender cual es la consideración que ofrece la ley al término deportista y quienes se puede considerar pertenecientes a dicho gremio.

El concepto de deportista profesional viene establecido en el art.1.b del RD 1006/1985, en virtud del cual podemos extraer que son aquellos que desarrollan la práctica deportiva de forma voluntaria dentro de una organización o entidad deportiva para obtener una retribución.

El concepto de deportista de alto nivel y deportista de alto rendimiento lo encontramos desarrollado en el art. 2 RD 971/2007, el cual establece que el deporte adquiere la calificación de alto nivel cuando se considera que su práctica es interés del estado, en la medida de que supone una representación de España en las pruebas deportivas de índole internacional y además fomenta su práctica en la sociedad. Al leer el presente texto encontramos una serie de medidas y requisitos para ser calificado como tal, de entre lo que podemos obtener es que un deportista será calificado de alto rendimiento cuando haya sido seleccionado por diferentes federaciones españolas para representar a España, o se encuentre inmerso en algún tipo de programa especial, tal como indica el art. 2 de la norma que estamos analizando.

Si atendemos a la Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte, en los artículos 20 y 21 se hace una diferenciación entre deportistas de alto nivel y alto rendimiento y deportistas profesionales y no profesionales. De dichos preceptos podemos extraer que los deportistas de alto nivel y alto rendimiento serán calificados como tal por el Consejo Superior de Deportes gracias al cumplimiento de una serie de requisitos que les otorga dicha consideración. Los deportistas profesionales son aquellos que realizan una actividad deportiva de forma voluntaria a cambio de una contraprestación económica. Los deportistas no profesionales realizan la práctica deportiva sin la obtención de una retribución económica, a excepción de los gastos justificados que conlleve su práctica.

En cuanto a los artistas, no existe una definición de tal profesión en la norma legal, por lo que nos vemos obligados a acudir a la Real Academia Española (RAE), que los define como “persona dotada de la capacidad o habilidad necesarias para algunas de las bellas artes”. Si nos centramos en la definición anterior, nos surge la pregunta de lo que entendemos por Bellas Artes y acudiendo a esta misma fuente, nos dice que son el “conjunto de artes que tienen por objeto expresar la belleza y especialmente la pintura, la escultura y la música. Además, debemos mencionar que en el marco legal se menciona a esta

figura en leyes como el Real Decreto Legislativo 1/1996, 12 abril por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, a su vez se hace mención de los artistas en el Real Decreto Ley 26/2018, 28 de diciembre en el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematográfica.

3.2. Calificación de las rentas obtenidas por artistas y deportistas

Analizar los regímenes legal, fiscal y laboral para artistas y deportistas es imprescindible para entender el desarrollo de estos profesionales en un entorno regulado. En este apartado se profundizará en como cada uno de estos regímenes influye en la vida laboral y económica de estos trabajadores para que puedan hacerlo de forma segura, sin desatender aspectos como la tributación de sus ingresos, la protección social y los derechos contractuales, que aseguran que su carrera profesional se vea gestionada de forma adecuada.

Los regímenes legales son aquellos que dotan de normativa a un determinado grupo de profesionales. En el caso de artistas y deportistas, ya hemos mencionado la normativa en la que se encuadran estos profesionales al principio del apartado, cuando hicimos referencia a como son definidos ambos profesionales en el marco legal. Este régimen abarca normas de protección social, de propiedad intelectual, contratos laborales y por supuesto, de tributación fiscal.

Los regímenes laborales se refieren a aquellos que regulan las relaciones laborales entre empleadores y empleados. Todas aquellas personas, ya sean físicas o jurídicas, que realicen cualquier trabajo tienen que estar afiliados al sistema de la Seguridad Social (SS). Estos trabajadores dependiendo desde donde provenga su actividad pertenecerán a un régimen u otro de la SS. Existen 5 regímenes principales, pero nos vamos a centrar en los más utilizados, el régimen general y el régimen especial de trabajadores autónomos (art. 9 TRLGSS y art. 10 TRLGSS).

El Régimen General es aquel al que está afiliada la mayoría de la población, a este se acogen los trabajadores por cuenta ajena (art. 136 TRLGSS). En este régimen aportan a la SS tanto el trabajador como el empleador (art. 141 TRLGSS) y gracias a esta cotización le produce ciertos beneficios al trabajador, de entre los que destacamos que tendrá derecho a asistencia sanitaria, a pedir

prestación de desempleo cuando sea necesario y a una pensión de jubilación (art. 42 TRLGSS). Por tanto, las personas sujetas a este régimen se encuentran seguras y respaldadas. Si hablamos del mundo deportivo en este régimen se encuentran los deportistas que tengan contrato con clubes o federaciones, como los futbolistas y los artistas que tengan contratos con empresas que llevan su carrera profesional.

A estos últimos, debido a sus particularidades, la SS dedicó la sección 4.^a “Artistas en espectáculos públicos”, compuesta por los arts. 239 ter y quater. Especifican que criterios deben cumplir para que estos profesionales tributen por el Régimen General, ya que esto les otorgará beneficios en caso de situaciones de baja temporal y, por otro lado, observamos una distinción con respecto a otros profesionales que cotizan por el Régimen General, porque cuando los artistas sean pensionistas pueden trabajar como artistas mientras reciben el 100% de su jubilación.

El Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) es aquel al que se acogen los trabajadores por cuenta propia (art. 305 TRLGSS). En este régimen el trabajador es el único encargado de cotizar en la SS (art. 307 TRLGSS), mediante su cotización teóricamente obtiene los mismos beneficios que aquellos que pertenecen al Régimen General, subrayo teóricamente porque los trabajadores autónomos están teniendo numerosas dificultades para poder emerger, pero este tema no nos compete en el presente trabajo. En el mundo deportivo están afiliados a este régimen los deportistas independientes, es decir, aquellos que compiten por su cuenta sin la existencia de entidad deportiva que les represente, como los golfistas y los artistas independientes (art. 305 TRLGSS).

Los regímenes fiscales son aquellos que dictaminan como deben tributar los ingresos y las actividades económicas que se llevan a cabo en el país, su existencia asegura el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Hay diferentes tipos en función de la naturaleza y el tipo de actividad que realiza el contribuyente.

Tenemos el Régimen General, y una serie de Regímenes Especiales (Título IX LIVA), entre los que encontramos:

- El régimen simplificado
- Recargo de equivalencia
- Agricultura, ganadería y pesca
- Bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección
- Agencias de viajes
- Oro de inversión
- Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios
- Grupo de entidades
- Criterio de caja

Según estén afiliados a un régimen u otro, tendrán que tributar por distintos impuestos.

Si están afiliados al RETA, tributarán por el IRPF (art. 9 LIRPF), principalmente en la categoría de rendimientos de actividades económicas (art. 27 LIRPF). De manera que los autónomos tienen que hacer declaración trimestral de dicho impuesto y el Impuesto de Valor Añadido (art. 84 LIVA). Mientras que si están afiliados por el Régimen General tributarán por el IRPF, fundamentalmente en la categoría de rendimientos del trabajo (art. 17 LIRPF), en este caso la declaración realizada por el trabajador será anual o podrán elegir tributar por el Impuesto de la Renta de los No Residente (IRNR) (art. 5 LIRNR) (art. 93 LIRPF). Nos vamos a centrar en el IRPF, ya que es el impuesto que atañe a los deportistas que residen fiscalmente en España, independientemente de si son autónomos o trabajadores por cuenta ajena y en el IVA, impuesto que los autónomos deben declarar de forma obligatoria trimestralmente.

Como ejemplo de todo lo expuesto, encontramos de nuevo el caso de los futbolistas y tenistas.

Los futbolistas se encuadran dentro del régimen de deportistas por cuenta ajena, ya que en su existencia media la presencia de una entidad deportiva. Existe una relación laboral entre el deportista y el club del que forma parte. Por tanto, significará que tributará por IRPF siendo su principal fuente de ingresos

rendimientos del trabajo, aunque como veremos más adelante se tendrán en cuenta otros conceptos que se integran en rendimientos distintos a los del trabajo.

Los tenistas en contraposición son en su gran mayoría trabajadores independientes y por tanto, autónomos, dicha consideración otorga a estos profesionales una mayor flexibilidad en la selección de las competiciones que desean participar, pero pertenecer a este régimen conlleva un mayor riesgo, ya que tienen que saber gestionar o buscar un buen gestor de sus ingresos, con los cuales sustentará su economía personal y a su vez hará frente a todo los gastos que conlleva su profesión, además de tener profesionales bajo su contratación a quien debe emitirles su nómina correspondiente mensualmente, como entrenadores, fisioterapeutas, psicólogos, etc.

3.3. Residencia fiscal de artistas y deportistas

Para determinar dónde deben contribuir estos artistas y deportistas es de interés determinar la residencia fiscal de dichos contribuyentes.

Según LIRPF la residencia fiscal de los artistas y deportistas entre otros sujetos está sujeta a dos criterios que son, que el deportista haya residido en territorio español durante más de 183 días o que en España resida el centro de sus intereses económicos, la doctrina mayoritaria concreta como intereses económicos, que obtenga ingresos y sus bienes principales en España; y un tercer requisito que se suscita de forma indirecta, es que en España residan sus hijos y cónyuge no separados legalmente del contribuyente, es una presunción iuris tantum, es decir, admite prueba en contrario (art. 9 LIRPF) (Galapero Flores, R, 2019).

Si el deportista es residente en varios países, le compete a su persona demostrar que no es residente a efectos fiscales en España y por tanto no le corresponde hacer la declaración del IRPF. Esta afirmación se encuentra recogida en la Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Central (TEAC) 9 de abril de 1997.

Además, la Administración Tributaria española aplica una regla específica para evitar que los contribuyentes españoles trasladaran su residencia a una jurisdicción no cooperativa con el fin de evadir impuestos, la cual determina que

una vez trasladen efectivamente su residencia a una jurisdicción no cooperativa, seguirán tributando en el IRPF durante el año en que se realice el traslado y los siguientes 4 años al cambio de residencia (Art. 8.2 LIRPF). Esta regla puede entrar en conflicto con el principio de libre circulación, que es un derecho fundamental consagrado en el art. 19 CE y reconocido por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), en los artículos 21 y 45. Podría interpretarse como una limitación desproporcionada.

Podría haber conflicto si se considera que se está vulnerando este principio, sin embargo, el TFUE dispone en su artículo 65 que hay ciertas restricciones que deben permitirse, ya que se encuentran justificadas por motivos de orden público o interés general, como es este caso, cuya restricción se ve justificada para la protección de nuestro sistema tributario y para prevenir el fraude fiscal, el cual, sin duda se vería afectado. Tenemos como ejemplo el caso Cadbury Schweppes (C-196/04), en el que se determinó que las medidas contra el fraude deben ser específicas y no generalizadas.

Las jurisdicciones no cooperativas que hemos mencionado en el párrafo anterior son los llamados previamente paraísos fiscales, y se encuentran regulados en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal y en la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas.

La STC 96/2002 establece que la clave se encuentra en si la medida resulta proporcionada y no discriminatoria.

Algunos de los puntos más conflictivos en la tributación de artistas y deportistas incluyen la acreditación de residencia fiscal. En numerosas ocasiones puede existir cierta controversia a la hora de determinarla. Lo podemos encontrar ilustrado en la STSJ de Madrid num. 10594/2008 que confirma que el certificado de residencia expedido por otro Estado puede ser refutado si no hay pruebas efectivas de permanencia. Otra disputa es el uso de paraísos fiscales, ya que los deportistas suelen usar estrategias como la cesión de derechos de imagen o sociedades interpuestas para minimizar su carga fiscal.

Entre otros, el artículo 92 de la Ley IRPF, que combate la evasión fiscal en derechos de imagen.

La regulación de la residencia fiscal en el caso de los deportistas refleja un equilibrio entre la necesidad de combatir la evasión fiscal y mantener a España como un destino competitivo para talentos internacionales. El marco legal actual, aunque riguroso, enfrenta desafíos prácticos en su aplicación, especialmente en contextos de movilidad internacional y planificación fiscal agresiva.

En contraposición a lo especificado referente al IRPF, tributarán por el IRNR todos aquellos deportistas que no residan en España y obtengan algún rendimiento en nuestro territorio, aquellos sujetos que no puedan acogerse a la residencia de 183 días naturales en territorio español debido a que el deporte le obliga a moverse internacionalmente.

Los principios de universalidad y sujeción son fundamentales en la tributación internacional, y están estrechamente relacionados con la residencia fiscal de una persona o entidad. El primero establece que un Estado tiene derecho a exigir que sus residentes, fiscalmente hablando, tributen en ese país independientemente de donde hayan obtenido los ingresos, y el de sujeción se enfoca a los no residentes. Dicho principio expone que un país puede gravar los ingresos generados en su territorio independientemente de la residencia fiscal del contribuyente.

En una primera instancia dichos principios podrían resultar contradictorios, sin embargo, se aplican a grupos de personas diferentes. Mientras que el de universalidad se dirige a los ingresos globales de los residentes fiscales, el de sujeción se dirige hacia ingresos generados en un país por los no residentes. Además, si dos países intentaran gravar el mismo ingreso entrarían en juego los CDIs, los cuales explicaremos más adelante.

3.4. Impuesto de las Rentas de las Personas Físicas

En este apartado se abordará el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debido a la relevancia que adquiere en la tributación de los ingresos obtenidos por los contribuyentes, incluidos artistas y deportistas.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo regulado mediante la 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.

Se trata de un tributo que tienen que pagar las personas físicas que residan en España. En este apartado vamos a analizar la Ley 35/2006, introduciremos los conceptos que integran este impuesto, así como su finalidad.

Ya que este trabajo está orientado a la tributación internacional de artistas y deportistas, es necesario que exponer distintos conceptos que posteriormente nos facilitarán la comprensión del tema expuesto, entre otros el IRPF.

3.4.1. Definición del impuesto, conceptos que integra y finalidad de la recaudación del mismo.

El IRPF se trata de un tributo que se grava en base a la renta obtenida independientemente de la finalidad para la que se destine por lo que se califica como directo (art. 1 LIRPF). El tributo está relacionado con la persona que tiene la condición de contribuyente, es decir, aquella que tiene la obligación de tributar, por tanto, se tendrán en cuenta sus capacidades personales y en función de ello, aportará más o menos dinero. Es por ello que tiene la consideración de impuesto personal (art. 1 LIRPF).

Este impuesto se encarga de poner al contribuyente como centro de la ecuación, y se va a encargar de analizar todos sus movimientos, de tal manera que se asegure que declare cada actividad de la cual obtenga un rendimiento como persona física, ya sea en España o en otro país, si fuera en otro país habría que tener en cuenta el pertinente CDI que tenga firmado con España para evitar la doble imposición, ya que si no el contribuyente se vería perjudicado por tener que tributar en ambos países por la misma renta.

También se exponen como características del mismo, que es periódico, progresivo y subjetivo.

El IRPF va a devengarse en el periodo impositivo normal, es decir, el 31 de diciembre de cada año nace la obligación tributaria de este impuesto para cada

contribuyente, aunque el pago se haga más adelante respecto del año anterior (periódico) (art. 96 LIRPF).

Se dice de dicho impuesto que es progresivo porque el tipo de gravamen va aumentando en función de la renta obtenida, a diferencia de lo que ocurre en el proporcional, en el que independientemente de la base imponible siempre se va a aplicar el mismo tipo de gravamen (art. 63 y 74 LIRPF).

El hecho de que sea progresivo y subjetivo desde mi punto de vista va relacionado con que sea un impuesto personal, porque en todo momento está teniendo en cuenta las características y las capacidades personales del contribuyente, ya sean económicas como otras cualidades cotidianas como puede ser el número de hijos a su cargo (art. 55 y 56 LIRPF).

Si citamos el art. 4. 1. LIRPF: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará en todo el territorio español”, con esto quiere decir que se aplica a los residentes españoles cuando obtengan rendimientos derivados de actividades realizadas en territorio español.

La presentación de la declaración del IRPF en el caso de artistas y deportistas puede presentar algunas cuestiones particulares debido a la naturaleza de los ingresos que obtienen. Los problemas más destacables son que concurra doble imposición y la necesidad de una buena gestión de la planificación fiscal.

La doble imposición era un problema recurrente en la tributación internacional, y como artistas y deportistas son profesionales que suelen recibir ingresos de fuera de España se ven más expuestos a que le afecte este fenómeno. Por ejemplo, los cantantes internacionales independientes acostumbran a dar giras por todo el mundo, y en cada país en que actúan podrían verse afectados tributariamente por dicho país y por España, su país de residencia. Sin embargo, a la vista de la problemática y para favorecer el tráfico internacional se crearon los CDIs, cuyo objeto es evitar que se dé la doble imposición, es decir, que el mismo artista pague dos veces el mismo impuesto en dos países diferentes. Para ello cada CDI otorga mecanismos para llegar a un acuerdo entre los países.

Por otro lado, cuando hacemos referencia a una buena gestión de la planificación fiscal nos referimos a que este tipo de profesionales tienen numerosas fuentes de ingreso y hay que clasificarlas de manera adecuada para que tributen de manera correcta, se les apliquen las deducciones correspondientes y no puedan realizarlas de manera errónea o que suscite intención de evadir carga tributaria, ya que esto podría acarrear graves consecuencias.

En muchas ocasiones los individuos que evaden impuestos consideran que, por no ser detectados, no están cometiendo ningún delito, sin embargo, la actividad delictiva reside en el mero hecho de hacerlo sin tener en cuenta la norma. Me gustaría recordar unas palabras que le comenté a un preso en una sesión de reinserción, “que no te pillen no significa que no estés cometiendo el delito.”

Al realizar la declaración del impuesto de cualquier contribuyente debemos tener en cuenta los rendimientos que la componen y a cuál pertenece cada renta. Existen cinco tipos de rendimientos: del trabajo, de capital mobiliario, de capital inmobiliario, de actividades económicas y ganancias y pérdidas patrimoniales (arts. 17 – 25 LIRPF).

Como he mencionado anteriormente los artistas y deportistas tienen fuentes de ingresos muy diversas, tales como honorarios por actuaciones, derecho de autor, premios en competiciones deportivas o por sus logros artísticos. No debemos olvidar los ingresos procedentes de contratos de patrocinio y publicidad, que suelen constituir la cantidad más elevada de sus ingresos. Además de aquellos inmuebles que se hallen bajo su propiedad, y la obtención de rentas procedentes del arrendamiento de los mismos¹.

Algunas de las rentas que podemos encontrar usualmente entre estos profesionales son, según Delgado García, A.M. (2009):

- Los honorarios, que se consideran rendimientos del trabajo y constituyen gran parte de su salario.

¹https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Normativa/Doctrina_Criterios/Criterios/No_Residentes/Artista_deportista_No_residentes.pdf, pág. 3

- Los derechos de autor, que se califican como rendimientos de capital mobiliario.
- Los premios, que se pueden calificar como rendimientos del trabajo, si se otorga como consecuencia de su actividad profesional, o como rendimientos de actividades económicas si en la obtención de dicho premio no existe contrato laboral, es decir, aquellos premios que obtienen los artistas y deportistas que ejercen su actividad de manera autónoma.
- Los ingresos procedentes de patrocinio y publicidad, se pueden considerar rendimientos del trabajo, rendimientos de capital mobiliario, rendimientos de actividades económicas o imputación de rentas. Estos conceptos los analizaremos en profundidad más adelante.

3.4.2. Plazos de presentación, confección de la declaración y subsanación y rectificación de errores.

Es un tributo que se presenta de forma anual, y se devenga cada 31 de diciembre periódicamente. Generalmente el periodo impositivo en el que se devenga este impuesto coincide con el año natural como he indicado anteriormente, pero hay que tener en cuenta una excepción y es que el periodo impositivo será inferior al año cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente.

Si nos centramos en el plano teórico del impuesto, principalmente hay que analizar la actividad fiscal del contribuyente durante el año, para clasificar cada renta en el rendimiento correspondiente. Una vez hecha de forma correcta dicha clasificación va a haber que calcular la base imponible (art. 47 – 49 LIRPF), la base liquidable (art. 50 LIRPF), y aplicarle las correspondientes reducciones para obtener el resultado de la declaración que nos va a indicar (art. 51 – 61 LIRPF), si tenemos que pagarle a la administración tributaria o si va a ser la administración la que nos tiene que ingresar dinero debido a que a lo largo del año nos han estado reteniendo más o menos dinero destinado a impuesto que el que nos correspondía pagar.

La base imponible integra los rendimientos íntegros que obtiene el contribuyente. Y la base liquidable es la base imponible menos las reducciones pertinentes aplicadas.

Tras haber calculado la cuota íntegra estatal y autonómica (art. 62 – 66 y 73 – 76 LIRPF) hay ciertas reducciones que cabe la posibilidad de aplicar, que tras su aplicación obtendríamos la cuota líquida estatal y autonómica (art. 67 – 70 y 77 – 78 LIRPF). Dicha cuota no puede ser negativa.

El proceso de liquidación del IRPF finaliza con el cálculo de la cuota diferencial (art. 79 – 81. Bis. LIRPF) que es el resultado de la declaración.

Cuando la declaración de dicho impuesto se hace de manera errónea hay varios supuestos que debemos tener en cuenta, que sea un mero error de cálculo rápidamente subsanable, este es el más común y las personas encargadas de revisar estos documentos se ponen en contacto contigo para que lo rectifiques lo antes posible. Luego nos podemos encontrar con otro error que alega falta de pago o pago insuficiente, lo que significa que el contribuyente haya declarado menos ingresos de los que obtuvo, cuando te contacten deberás demostrar que está bien hecha la declaración o pagar la diferencia y los intereses y multas correspondientes (art. 191 y 192 LGT).

Durante todo este proceso puedes enmendar la declaración presentando una nueva declaración realizando dicha enmienda.

3.5. Impuesto sobre el Valor Añadido

Cuando hablamos del IVA debemos destacar que es un impuesto indirecto, por lo que no atiende a las posibilidades económicas del contribuyente, si no que dicho impuesto será pagado por todos los contribuyentes de igual forma, aplicando el tipo porcentual sobre la cantidad a pagar. En el caso de los deportistas independientes, que actúan como trabajadores por cuenta propia, sus actividades son calificadas como prestaciones de servicios, tal como establece el artículo 11.2.1 de la Ley del IVA (LIVA), lo que implica que están sujetas a este impuesto.

Para comprender el impacto del IVA en estas actividades, es fundamental diferenciar entre IVA devengado e IVA soportado². El IVA devengado es aquel que el profesional debe repercutir sobre el precio de los servicios que presta; por ejemplo, un tenista que cobra por participar en un torneo debe incluir un 21%

² <https://ayudatpymes.com/gestron/iva-repercutido-y-soportado/>

adicional en su factura, que posteriormente deberá abonar a la Agencia Tributaria en su declaración trimestral. Por otro lado, el IVA soportado corresponde al impuesto que el profesional paga en los bienes y servicios necesarios para desarrollar su actividad, como la compra de equipación, raquetas, alquiler de pistas de entrenamiento o transporte.

El sistema de liquidación del IVA permite comparar el devengado con el soportado en cada declaración trimestral. Si el primero supera al segundo, el contribuyente debe abonar la diferencia a la Agencia Tributaria. En cambio, si el IVA soportado excede al devengado, el contribuyente puede optar por compensar el excedente en futuras declaraciones o solicitar su devolución.

En cuanto a los tipos impositivos aplicables, el tipo general del IVA en España es del 21%. Sin embargo, existen tipos reducidos del 10% para determinados productos y servicios, como algunas actividades culturales, y del 4% para bienes de primera necesidad.

Con respecto a los artistas, uno de los profesionales que nos ocupa en el presente trabajo, debemos destacar que en 2019 se introdujo una reforma en LIVA en la que se establecieron beneficios para autónomos intérpretes, artistas, directores y técnicos de obras de teatro y musicales. Gracias a esta reforma, en lugar de pagar el 21% de IVA general, solo se le aplica el tipo reducido del 10% en sus servicios (art. 91. 13º LIVA, introducido por el RD Ley 26/2018, de 28 de diciembre).

Además, el artículo 20 de la LIVA establece una serie de exenciones, como ciertas actividades deportivas de interés público, dependiendo de su naturaleza y los sujetos que las realicen. Entre las exenciones que afectan a artistas y deportistas podemos encontrar las siguientes:

- Los servicios ofrecidos a personas que practican el deporte o la educación física (art. 20. 13º LIVA). Estos servicios estarán exentos independientemente de la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:
 - a) Entidades de derecho público
 - b) Federaciones deportivas

- c) Comité Olímpico Español
- d) Comité Paralímpico Español
- e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social

Es remarcable que, en ningún caso, la exención no se extenderá a los espectáculos deportivos”

- Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas (art. 20. 14º.c) LIVA).
- Los servicios de profesionales, incluidos aquellos cuya contraprestación consista en derechos de autor (art.20.26º LIVA). La exención contemplada en este apartado se aplica cuando los servicios sean prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guion y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.

Como bien se indica en este apartado los derechos de autor están exentos de IVA. No obstante, la exención se refiere a los casos en los que la compraventa que se realice sea de dichos derechos y no de la obra en sí, ya que, en caso contrario, dicha obra si debe llevar su correspondiente IVA adjunto.

Para concluir, consideramos relevante dedicar unas líneas a explicar los aspectos principales del devengo del IVA. Es importante conocer estas fechas para cumplir correctamente con las obligaciones fiscales.

El momento en el que se devenga el IVA coincide con la prestación del servicio, lo que genera la obligación de incluirlo en la declaración correspondiente. Estas declaraciones se presentan trimestralmente, con plazos establecidos: del 1 al 20 de abril, del 1 al 20 de julio, del 1 al 20 de octubre y del 1 al 30 de enero del ejercicio siguiente.

En definitiva, el IVA representa un aspecto esencial en la tributación de artistas y deportistas, especialmente para aquellos que operan como trabajadores por cuenta propia.

4. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

La Doble imposición internacional (DII) es una situación que ocurre cuando un contribuyente debe pagar impuestos en dos países distintos por la misma renta obtenida o cuando dos contribuyentes son gravados por la misma renta³.

Actualmente nos encontramos en un entorno globalizado, en el que tráfico comercial es cada vez mayor. Es importante que se hallen establecidos unos criterios para esta situación, ya que es muy común que empresas o autónomos de distintos países estén interrelacionados.

Los artistas y deportistas son profesionales que realizan muchas giras y competiciones fuera de España, además tienen contratos de publicidad y patrocinio con empresas de otros países. Son personas con una vida activa corta, pero con unos ingresos muy elevados, es importante estudiar la doble imposición desde la esfera de estos profesionales porque al ser los ingresos tan significativos, los tributos que aportan tanto al estado de la fuente, como al estado de residencia (en caso de crédito fiscal), son de una cuantía elevada. Por ello resulta importante favorecer el comercio internacional. Además, como son personas influyentes tienen seguidores que acuden a ver sus partidos o actuaciones y la duración de la estadía en el país correspondiente supone gastos y por tanto contribución al IVA de los productos que adquieran en dicho país. Estas personas generan un movimiento masivo en la economía globalizada.

4.1. Marco legal

Para abordar esta problemática, el marco legal de la DII se ha desarrollado mediante una combinación de normas internas de los Estados y acuerdos internacionales. Los CDIs son instrumentos que forman parte de los acuerdos internacionales y son los que más relevancia y utilidad revisten en la actualidad, la mayoría son bilaterales y España tiene suscritos 93 convenios.

En el ámbito internacional para la elaboración de los convenios bilaterales o multilaterales contamos con dos modelos de convenio. Por un lado, tenemos el Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollos Económicos

³ <https://www.elmundo.es/sudinerro/noticias/act-126-08a.html#:~:text=Por%20su%20parte%2C%20el%20principio,se%20origine%20la%20doble%20imposici%C3%B3n>

(MCOUDE), el más empleado y por otro, el Modelo de la Organización de las Naciones Unidas (MCONU). Más tarde los estudiaremos en profundidad, haciendo una comparativa de ambos desde la esfera de artistas y deportistas.

Dentro de estos convenios, encontramos un artículo que se encuentra destinado a “artistas y deportistas”, que se ven afectados por la doble imposición entre los dos países que suscriben el convenio. Normalmente se trata del artículo 17.

A su vez, podemos atender al artículo denominado como “eliminación de la doble imposición”, que solemos encontrarlo en el art. 23, este determina cual será el método utilizado en caso del profesional afectado para eliminar el perjuicio que podría ocasionarle la doble imposición.

Si atendemos a las normativas fiscales que encontramos dentro del ámbito de la Unión Europea (UE), podemos hacer referencia a distintas directivas que regulan aspectos comunitarios destinados a eliminar la doble imposición jurídica. Estas son la Directiva Matriz-Filial (Directiva 2011/96/UE), Directiva de intereses y cánones (Directiva 2003/49/CE), Arbitraje fiscal en la UE (Directiva 2017/1852).

También podemos encontrar normativas internas referidas a evitar la doble imposición jurídica en mayor o en menor medida. En este aspecto adquiere gran relevancia el art. 80 de la LIRPF 35/2006. Así mismo en el ámbito de sociedades encontramos los arts. 21, 22, 31, 32 de la LIS 27/2014.

4.2. Concepto, origen y causas de la DII

4.2.1. ¿Cómo surge la Doble Imposición Internacional?

A finales del siglo XIX, las grandes empresas y algunas personas independientes empiezan a comerciar con otros países distintos de donde radica su residencia fiscal. Estas personas físicas y jurídicas se vieron perjudicadas porque esta situación aún no se encontraba regulada y se veían obligadas a gravar la misma renta en dos países. Esto, en una primera instancia, lleva al contribuyente a frenar el comercio internacional, y únicamente comercializar dentro de la nación, porque en ese caso no tendrá que tributar de forma doble. Esta situación se calificó como doble imposición.

Anteriormente esta situación no se había previsto, ya que comienza a raíz de la globalización. Por ello se caracteriza el derecho, ofrece soluciones a problemas que se nos presentan, ya sea porque se produzca un perjuicio para alguna de las partes o que concurra un vacío legal.

Al presentarse este escenario a principios del siglo XX, comenzaron a realizarse estudios. Concretamente en, 1919, la Liga de las Naciones establece que la doble imposición internacional es un obstáculo para favorecer el comercio internacional y frenaba la cooperación tras la Primera Guerra Mundial. En 1923, elaboró un informe en el que formalmente califica la DII como perjudicial y por primera vez se proponen métodos para poder hacerle frente, los cuales luego los desarrollaremos.

A mediados del siglo XX, se crea la OCDE y más adelante nace el primer modelo de convenio. Finalmente, a partir de los 70s se produce una expansión de los convenios bilaterales.

Los clubes de fútbol españoles desde 1973 pueden contratar a jugadores de fuera de España. Desde 1909, tras la Primera Guerra Mundial, los tenistas españoles comenzaron un movimiento para expandirse internacionalmente con la creación de la Asociación de Lawn-Tennis de España (ALTE), sin embargo, ciertos torneos organizados se vieron cancelados debido Guerra Mundial, y en 1920 España participa por primera vez en unos Juegos Olímpicos en la ciudad de Amberes. Más tarde, en 1923 España se encarga de organizar el primer gran evento deportivo celebrado en la nación: los Campeonatos del Mundo en pista cubierta⁴.

Si nos referimos a los artistas, en concreto a la música, nos remontamos a artistas como Louis Armstrong, un trompetista de Norteamérica que debido a su destreza y fama llegó a realizar giras por Europa.

⁴ <https://www.rfet.es/es/rfet-historia.html#impulso-internacional>

Por tanto, estos profesionales que son los protagonistas del presente trabajo se han ido expandiendo internacionalmente incluso antes del nacimiento de dichos convenios, por lo que constituían una gran parte de las personas perjudicadas y por ello es de vital importancia para ellos la existencia de los CDIs. Gracias a ellos han podido seguir compitiendo y actuando internacionalmente, sin verse afectados en el momento de gravar los impuestos correspondientes, aportando una solución justa.

4.2.2. Concepto de Doble Imposición Internacional

La DII, puede ser jurídica, cuando una persona es gravada por el mismo impuesto en 2 o más ocasiones, o económica, ocurre cuando dos personas distintas son gravadas por la misma renta o patrimonio.

La jurídica es bastante común porque es deber del contribuyente especificar que ya tributó por esa renta con el criterio especificado en el convenio correspondiente.

La económica puede concurrir cuando una persona tiene una empresa bajo su propiedad y mediante esta última realiza alguna actividad económica por la que deba tributar. Y dichos tributos se le exijan tanto a la persona jurídica como a la física.

Una vez aclarado el concepto teórico de las dos clases de doble imposición, pasamos a desarrollar un ejemplo práctico de cada uno de los tipos.

En primer lugar, como ejemplo de Doble Imposición Jurídica, podríamos analizar la figura de un tenista profesional. Este sujeto es residente fiscal en España, compite en el Abierto de Estados Unidos, gana la competición del Gran Slam y como premio obtiene una compensación económica de 3'6 millones de dólares. Según las leyes fiscales de EEUU, los ingresos obtenidos en su territorio están sujetos al "Income tax", que sería el impuesto equivalente al IRPF. Para pagar este impuesto hay que atender a los tramos establecidos en función de las ganancias que están recogidos en la ley⁵. Realizando los pertinentes cálculos podemos determinar que el tenista debe pagar 1.292.093'89 USD.

⁵ <https://www.irs.gov/es/filing/federal-income-tax-rates-and-brackets>

A su vez, al ser residente fiscalmente en España, el tenista debería tributar en el IRPF por el mismo ingreso. Si acudimos a la LIRPF y observamos la tabla de porcentajes deducimos que la cuantía que debería pagar en España ascendería a 1.676.901'5 USD (mantenemos la moneda de EEUU porque el ingreso en la cuenta del tenista se hizo en dólares, a la hora de pagar el IRPF habrá que hacer un cambio de moneda a euros)⁶.

Si hiciéramos la suma del impuesto pagado en EEUU y el de España, la cuantía que el tenista tendría que haber desembolsado sería 2.969.233'39 USD, cuantía desproporcionada y desmesurada.

Pero si accedemos al CDI que tiene España con EEUU, observamos que en dicho acuerdo se expone que el impuesto se pagará en el estado de la fuente en su totalidad, es decir en EEUU, y por el método del crédito fiscal en España se pagaría la diferencia, es decir, 384.569'61 USD. Evitando de esta manera que el tenista pague impuestos en dos ocasiones por la misma renta y favoreciendo el tráfico internacional en este caso de los deportistas.

En segundo lugar, como ejemplo de Doble Imposición Jurídica y Económica, podríamos analizar la figura de un cantante profesional. Es residente fiscalmente en España, tiene una empresa bajo su propiedad, que se encarga de gestionar sus derechos de autor, merchandising, etc. En una de sus giras, da un concierto en Ámsterdam. Los ingresos que recibe la sociedad por la gestión de esos derechos de las ventas realizadas en el concierto de Ámsterdam se encontrarían obligados a tributar en Ámsterdam y en España en base a la doble imposición jurídica. Sin embargo, gracias al convenio bilateral existente entre estos dos estados, eliminamos la doble imposición jurídica, ya que el cantante finalmente pagaría la totalidad del porcentaje del impuesto en Ámsterdam, y en España únicamente tributaría por la diferencia hasta el límite de lo que la sociedad pagaría si la actividad comercial se hubiera realizado dentro de la nación.

Pero debemos atender a otra problemática en la que incurrimos, la denominada doble imposición económica, que ocurre cuando dicha empresa

⁶ <https://www.holded.com/es/blog/tabla-irpf#:~:text=Primer%20tramo%3A%20desde%200%20euros,hasta%2060.000%20euros%3A%2037%25>

reparte porcentajes de los mismos ingresos al cantante. En este caso se le exigiría volver a tributar por esa misma ganancia, pero como se encontraría desprotegido ante esta situación, se crearon estos CDIs, que también contemplan esta circunstancia y establecen que solo se gravará el mismo ingreso en una ocasión, eliminando la doble imposición económica.

4.2.3. Causas de la Doble Imposición Internacional

La causa principal por la que existe la DII es porque las leyes internas de 2 países diferentes chocan provocando que el contribuyente tenga que tributar por el mismo concepto en distintas ocasiones, esto ocurre por la coexistencia de los principios de territorialidad y personalista, que determinan la sujeción de una persona física o jurídica a la jurisdicción fiscal de un país. Por ello, para aportar seguridad jurídica en el ámbito internacional y para favorecer el tráfico internacional se elaboraron unas normas que revisten la forma de tratados internacionales, que llamamos convenios para evitar la doble imposición.

Estos principios se encuentran recogidos de manera indirecta en numerosos textos normativos nacionales e internacionales. Hay articulados que hacen referencia al principio de territorialidad, que defiende que se grava en el Estado de la fuente, es decir, el Estado donde se han obtenido los ingresos consecuencia de la actividad económica⁷; mientras tanto hay otras normas que lo enfocan desde la perspectiva del principio personalista que establece que se grava en el Estado de residencia, independientemente de donde provengan los ingresos. Serrano Antón (2015) afirma que “el principio de territorialidad se encuentra en posición de privilegio respecto al principio de residencia”.

A su vez, analizando el Modelo OCDE y a su vez los CDIs, podemos intuir que el principio de residencia se encuentra en desuso actualmente.

⁷ https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Normograma/docs/t-612_2003.htm#:~:text=%E2%80%9CEI%20principio%20de%20territorialidad%20se,interferencia%20algun%20de%20otros%20Estados

4.3. Convenios para evitar la doble imposición

Los Convenios para evitar la doble imposición son acuerdos internacionales entre Estados, que evitan que se le produzca al contribuyente una situación de doble imposición y establecen que Estado tiene la potestad para gravar esa renta.

Los CDIs contienen un articulado que recoge situaciones o profesionales que pueden verse afectados por la doble imposición y ofrece criterios y normas para eliminar el conflicto y ofrecer soluciones.

Los artistas y los deportistas son contribuyentes que generan muchos ingresos debido a su profesión, por lo tanto, el monto a pagar de impuestos es necesario para nuestra economía y requiere un especial interés. El motivo principal de los convenios para evitar la doble imposición es evitar la pérdida de recaudación fiscal y fomentar las relaciones internacionales entre países. Porque si nos centramos tanto en deportistas como artistas, dichos profesionales juegan en distintos países y tienen fans que van a verlos, y esto conlleva un movimiento del flujo económico por gastos de alojamiento, merchandising, gastronomía, etc.

En ocasiones las situaciones de estos profesionales por la multitud de rentas que obtienen de diferentes fuentes generan dudas hasta para los propios profesionales como ocurrió en el Caso Agassi vs Robinson (C3/2004/0829)⁸, en este caso un inspector de hacienda de Londres acusa al tenista André Agassi de no tributar por un contrato de patrocinio que el tenista tiene firmado con las marcas Nike Inc. y Head Sport AG., argumentando que aunque el tenista residiera en EEUU, participaba en actividades deportivas en Reino Unido. Ante esta acusación el tenista tuvo que destacar que las empresas con las que firmó dicho contrato residen en EEUU y la principal argumentación es que el Patrocinio no se encuentra adjunto a las actividades deportivas que realiza Agassi en EEUU, por tanto, el tribunal resolvió diciendo que Agassi tributará en EEUU por dichos ingresos, no en Reino Unido.

Por otro lado, cuando las situaciones internacionales ocurren dentro del ámbito de la Unión Europea, la cual es una comunidad destinada a propiciar la integración y gobernanza en común de los países que la componen, entra en

⁸ <https://www.dipublico.org/100871/agassi-v-robinson-inspector-of-taxes/>

juego el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Como podemos observar en las sentencias del TJUE C-385/2000 y C-234/01, en adelante las llamaremos caso Groot y caso Gerritse (Músico autónomo), respectivamente. En ambos casos se producen restricciones fiscales a residentes de la UE, de manera que por no residentes de los Países Bajos en el caso Groot, y de Alemania en el caso Gerritse, se le produce un perjuicio y vulneran los artículos 48, 49 y 50 del TFUE “quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales en un Estado miembro”.

4.3.1. Concepto y estructura.

Los CDIs son acuerdos internacionales bilaterales, en los que se establece una renuncia total o parcial a su ámbito de aplicación fiscal por parte de uno o ambos países para que no se produzca un perjuicio en los contribuyentes.

Los CDIs prevalecen sobre el derecho interno porque son tratados internacionales que como todo tratado una vez publicado en el Boletín Oficial del Estado (BOE), se incorpora a nuestra normativa interna. En ciertos países están por encima de otras leyes internas, en este caso, si existe una prevalencia, pero la cual debe puntualizarse, ya que dicho beneficio se le otorga porque el tratado mejora la situación del contribuyente para que la cuantía taxativa a pagar sea inferior, es el motivo de porque se crean estos convenios y además queda establecido que si hay dos normas que regulen la misma cuestión debe aplicarse la que resulte más favorable para el contribuyente.

Los tratados internacionales son definidos por el ministerio de asuntos exteriores como “acuerdos entre estados o entre un estado y otros sujetos de derecho internacional”.

La CE recoge en el capítulo tercero de su articulado materia referente a tratados internacionales. Podemos deducir de tales artículos que para la aprobación de un tratado se hará por Ley Orgánica, por las Cortes Generales, se debe prestar interés a que dicho tratado no contradiga lo impuesto en la CE y una vez publicado en el BOE dicho acuerdo internacional forma a ser parte de nuestro ordenamiento interno, tal y como ocurre con los CDIs.

Si nos encontramos ante una contradicción entre la legislación interna de una país y dicho país tiene firmado un CDI con España, atenderemos a lo

impuesto en el CDI ya que dicho convenio reviste carácter de tratado internacional y el art 96 CE expresa que un tratado internacional es norma superior a la norma interna.

En cuanto a la estructura que adquieren este tipo de convenios podemos hacer mención de dos tipos de modelos de convenios de doble imposición, el más escuchado y usado por nosotros es el MCOCDE, pero también debemos mencionar la existencia del MCONU.

El MCOCDE se estructura de la siguiente manera. Contiene 30 disposiciones. Consta de 7 capítulos, el primero va enfocado al ámbito de aplicación del convenio, tanto subjetivo (residencia) como objetivo (impuestos comprendidos); el segundo agrupa distintas definiciones de conceptos mencionados en el texto, el tercero está constituido por numerosos artículos de imposición de rentas, el cuarto trata de la imposición sobre el patrimonio, el quinto distingue entre los dos métodos para evitar la doble imposición más empleados, de los cuales hablaremos en el siguiente apartado y los dos últimos se enfocan en las disposiciones especiales y finales del convenio.

4.3.2. Comparativa del modelo de la OCDE y ONU

EL MCOCDE (Modelo de Convenio de Organización para la cooperación y el desarrollo económico – miembros 35 países) establece la tributación en país de residencia y facilita a los países desarrollados el crecimiento de sus relaciones internacionales. Estas facilidades las otorga porque las personas físicas o jurídicas de un país rico van a querer invertir en dicho país, entre otros motivos, porque tributan con su legislación interna y esto le conviene a dichos países para que tributen en el mismo, lo que conlleva un crecimiento continuo de dicho país.

Por otro lado, si fuese al contrario, es decir, si dicha inversión tributara en el país donde se invierte el dinero, esto supondría una pérdida de dinero del país de residencia y se verían obligados a promover el comercio interno. Como en la actualidad no es lo que prima, se utiliza el MCOCDE para que funcionen las relaciones comerciales internacionales. Atendiendo al choque que genera la soberanía fiscal con la competitividad económica y la antigüedad, hacen que este sea el modelo más utilizado en la actualidad.

Más tarde, en 1980, fue aprobado el MCONU con la finalidad de ofrecer un modelo alternativo. El pilar del modelo de la ONU es que se tributa en el país de la fuente. Esto significa que si las plantaciones de Cacao se encuentran en África debe ser allí donde se tribute, sin embargo, lo que defiende el modelo de la OCDE es que si el que explota la tierra donde se encuentra el cacao es un país desarrollado como probablemente sea, debido a sus recursos económicos, será en dicho país donde se tribute, favoreciendo la economía del país desarrollado.

El motivo de que en nuestro país sea más conocido el de la OCDE es porque dicho modelo beneficia a los países desarrollados, o de media clase como puede resultar España, es decir, aquellos países que son miembros de la OCDE. Y como aquellos países que invierten son los que tienen capital, es decir, dinero para destinarlo a explotar recursos de países en vía de desarrollo, estos son los que van a mandar y establecer qué tipo de modelo de convenio se va a aplicar. Evidentemente, aplicarán con el que se encuentren más beneficiados.

Un ejemplo lo podemos encontrar en las minas de cobre Zambia, que es un país rico en minas de cobre, en los años 60 se convirtió en uno de los países más ricos de África. En los años 70 llegó a tener un Producto Interior Bruto (PIB) similar al de Portugal, pero llegó la crisis petrolera y todo se fue a pique. Tanto el Fondo Monetario Internacional (FMI) como el Banco Mundial le aconsejaron pedir préstamos y finalmente tuvieron que sucumbir a malvender las minas en las que encontramos el cobre. Por lo tanto, al ser los países desarrollados, que las adquirieron, los que las explotan y aunque el Modelo de la OCDE establece que se deben pagar los impuestos donde se halla el recurso, en dicho modelo encontramos brechas que permiten que las multinacionales adquieran estrategias de planificación fiscal. Una de las más comunes son los precios de transferencia, que son fácilmente manipulables y son los que alteran la base fiscal como puede ser Zambia, y este hecho provoca que los tributos a pagar sean ínfimos⁹.

Por todas estas desigualdades nació el modelo de la ONU, para proteger los derechos y proteger a los países en vía de desarrollo.

⁹ <https://rebellion.org/a-quien-beneficia-el-cobre-de-zambia/>

En lo referente a artistas y deportistas si atendemos a lo dispuesto en los modelos de convenio, ya sea de la OCDE o de la ONU, encontramos un artículo destinado particularmente a cómo deben tratarse las rentas obtenidas por estos profesionales. En ambos modelos se especifica en el art 17.1, que se encontrarán sometidas a imposición en ese otro Estado. En el art 17.2. concreta que, si dichas rentas proveniente de actividades artísticas o deportivas se le atribuyen a un tercero, también podrán someterse a tributación en ese otro Estado.

4.3.3. Métodos para eliminar la doble imposición

Cuando hablamos de convenios para evitar la doble imposición y de los modelos más comunes para que los estados tengan un documento de referencia en que basar sus convenios bilaterales, técnicamente estamos hablando de mecanismos para eliminar la doble imposición. Estos métodos son el de exención y el de imputación o crédito fiscal.¹⁰

El método de exención es simple, esa es una gran ventaja para los Estados, sin embargo, el país de residencia del artista o deportista no recibe ningún tipo gravamen por los ingresos obtenidos. La finalidad de este método es eliminar la doble imposición y para ello establece que el deportista residente en un estado que obtenga rentas en otro Estado, deberá tributar únicamente en el Estado en que ha desarrollado la actividad.

El método de crédito fiscal, pero es un mecanismo mucho más completo, el inconveniente es que es más complejo para los Estados, pero suelen aplicarlo con más frecuencia porque de esta manera el Estado de residencia se lleva “algo”. Este método también tiene como finalidad eliminar la doble imposición y proteger al contribuyente, y para llevar a cabo dicha protección establece que el deportista o artista tributará en el país de la fuente por la totalidad del ingreso, mientras que, en el país de residencia, tributará por la diferencia, con el límite de

¹⁰ <https://www.ceupe.com/blog/metodos-para-la-eliminacion-de-la-doble-imposicion-internacional.html>

lo que hubiera tributado el mismo si hubiera desarrollado la actividad económica en su país, de esta manera no se incrementa la cuantía de tributación.

En el Modelo de la OCDE se establece en el artículo 23 que los Estados puede optar por un método u otro, por ello en todos los CDIs suscritos se encuentra recogido un artículo denominado “eliminación de la doble imposición”, que establece que método aplicarán esos dos Estados si concurre doble imposición.

Ej. de exención: Un tenista residente en España, juega un torneo en Portugal y obtiene un premio de 500.000€, imaginamos que el CDI suscrito entre España y Portugal establece que en caso de doble imposición se tiene que aplicar el método de exención y que el tipo de gravamen de la renta en Portugal es de un 25%. En este caso el tenista por dicha renta únicamente tributará en Portugal, la aplicamos a la renta, el tipo de gravamen establecido en la ley $500.000 \times 25\% = 125.000\text{€}$, esta será la cuantía por la que el tenista deberá tributar en Portugal. Y en España no deberá tributar por ese ingreso.

Ej. de crédito fiscal: Un cantante residente en España se encuentra de gira y le toca dar un concierto en Bélgica, España y Bélgica tienen un CDI suscrito y establece que en caso de doble imposición debe aplicarse el método de crédito fiscal. Por tanto, si atendemos a lo dicho en el convenio, si el cantante obtiene unos beneficios de 750.000€, imaginemos que en Bélgica hay un tipo de gravamen de 30% y en España el tipo de gravamen es del 40%. En este caso expuesto, el cantante deberá tributar por la totalidad de la cuantía en Bélgica. Aplicamos a los beneficios el tipo de gravamen, $750.000 \times 30\% = 225.000\text{€}$, será la cuantía por la que deba tributar en Bélgica. Mientras que en España tributará por la diferencia: $750.000 \times 40\% = 300.000\text{€} - 225.000\text{€}$ (que ha pagado en Bélgica) = 75.000€ , esta será la cuantía por la que tendrá que tributar en España según el método de crédito fiscal.

5. EXPLOTACIÓN DEL DERECHO DE IMAGEN EN ARTISTAS Y DEPORTISTAS

La imagen en un elemento económico, se puede explotar, y para artistas y deportistas en la práctica adquiere gran relevancia. Esto ocurre porque son personas que tienen popularidad y su imagen suele difundirse (Rodríguez, 2012).

Aquellos ingresos que obtienen los artistas y los deportistas no provienen únicamente de la realización y ejecución de su actividad principal, es más, una parte significativa de sus ingresos provienen de la explotación de su imagen, ya sea mediante contratos de patrocinio o su asociación con marcas comerciales.

En este apartado vamos a hacer mención de tres conceptos interrelacionados entre sí como son la publicidad, el patrocinio y, por último, el más complejo, la cesión de los derechos de imagen, estos rendimientos los tratamos en dos impuestos, el IRPF y el IS.

La publicidad sirve como medio al profesional para generar unos ingresos adicionales al ejercicio de su actividad, aprovechando la influencia que puede generar debido a su popularidad. Por otro lado, se trata de un trabajo que resulta ser económicamente rentable, favorece su marca personal y provoca que su persona sea aún más conocida.

Atendiendo al concepto de patrocinio, resulta ser un modelo de financiación fundamental para este tipo de profesionales. Consiste en que las empresas y las marcas propongan a alguna persona famosa con fuertes valores, para que se le asocie una marca o producto con el objetivo de llegar a nuevas audiencias. Los patrocinadores mientras, ofrecen al famoso, apoyo financiero, material o logístico. Por lo tanto, se trata de una contraprestación de un servicio prestado por el famoso a cambio de una cuantía económica, ya sea dineraria, en especie o ambas.

En los dos casos anteriores, ya sea para hacer publicidad o para patrocinar alguna empresa, marca o evento, hay que atender a la cesión de los derechos de la imagen de la persona en concreto, para que, de esta manera, las empresas que se encuentran en ese momento vinculadas al artista o deportista, estén autorizadas para hacer uso de su voz, nombre o imagen.

Estos tres conceptos generan beneficios importantes para estos artistas y deportistas. A su vez, muchas de las empresas con las que realizan este tipo de acuerdos son de fuera de España, por ese motivo influye la calificación de estas rentas en la tributación internacional de este tipo de profesionales. Realicemos un análisis detallado de que tipo de tratamiento fiscal reciben este tipo de rentas.

5.1. Aproximación al concepto de derechos de imagen

Para poder hacer una correcta definición de la cesión de los derechos de imagen, he optado por en un primer lugar fragmentar el concepto por partes.

Acudimos a la RAE y al ser una palabra polisémica, cuando atendemos al concepto de derechos, atendemos al que ofrece un punto de vista jurídico. Se refiere a los mismos como “conjunto de principios y normas, expresivos de una idea de justicia y de orden, que regulan las relaciones humanas en toda sociedad y cuya observancia puede ser impuesta de manera coactiva”. Esta definición previa nos va a permitir posteriormente indicar el marco normativo en que se encuadran los derechos de cesión de imagen.

A su vez, resulta relevante, aclarar que entendemos por imagen. El Tribunal constitucional ha recogido en diversas sentencias que lo que determinamos como imagen física constituye el primer elemento de la esfera personal de todo individuo para poder identificarlo y que resulta imprescindible para reconocerlo (Sánchez, 2023). El TS completa esta definición estableciendo que la imagen equivale a la representación gráfica de la figura humana, y en sentido jurídico destaca que cada sujeto tiene la facultad de difundir su propia imagen o, por otro lado, tiene derecho a evitar que se difunda, por ser el derecho sobre la imagen considerado un derecho de la personalidad (STSS 04/1987). Esta misma sentencia define el derecho a la propia imagen como el derecho “que permite impedir a un tercero no autorizado el obtener, reproducir y publicar la misma” (STSS 04/1987).

Aquellos que habitualmente tienen que delimitar el uso de su imagen son figuras públicas, y las empresas quieren hacer uso de su imagen porque mediante su uso pueden obtener mayores beneficios. Por tanto, si acudimos a la definición que establece la RAE de “imagen pública”, son: “el conjunto de rasgos que caracterizan ante la sociedad a una persona o entidad”.

Para que estas personalidades no se vieran perjudicadas, y no se pudiera usar su voz, nombre o imagen sin su consentimiento, la Ley suprema la dotó de protección, al establecer “se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen” (art.18.1. CE).

Cuando hablamos de los derechos de cesión de imagen como derechos personalidad, pasan a constituir «un grupo de derechos absolutos, con eficacia erga omnes, innatos, irrenunciables, intransmisibles e imprescriptibles” (Díez-Picazo & Gullón, 1995).

El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 81/2001 de 26 de marzo, establece una clara diferenciación entre dos aspectos del derecho a la imagen, los cuales reciben protecciones distintas. Cuando la persona ve afectada su esfera personal al difundir su imagen, acudimos a la CE, al verse vulnerado este derecho que tiene la calificación de derecho fundamental y, por tanto, esta medida resultaría inconstitucional.

Sin embargo, cuando lo que se ve afectado el valor económico de la imagen, que se reconoce especialmente a los profesionales que estamos tratando en el presente trabajo mediante contratos publicitarios, patrocinio u otros acuerdos comerciales, esta sentencia determina que en este caso no se acudirá a la CE, habrá que acudir a normas jurídicas que regulan los derechos patrimoniales.

Partiendo de lo establecido en la sentencia analizada anteriormente, habiendo aclarado la diferenciación entre imagen como un derecho de la personalidad e imagen con su valor económico adjunto, hacemos mención de la explotación económica de los derechos de imagen.

5.2. Explotación económica de los derechos de imagen

Los derechos que ostentamos sobre nuestra imagen se pueden ceder, mediando autorización. En artículo 2.2 de la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, se establece la posibilidad del titular del derecho a consentir la explotación económica del mismo, al no considerar como intromisión ilegítima cuando el titular del derecho hubiese otorgado su consentimiento expreso. Con motivo de esta afirmación, nuestro ordenamiento jurídico contempla la libertad de pactos.

Por ello, dedicamos este apartado a estudiar las distintas opciones que encontramos para explotar la imagen.

En una primera instancia, se puede realizar la cesión mediante un contrato de arrendamiento de servicios, consistente en que el interesado ceda a la empresa el derecho a hacer uso de su imagen, dentro de esta relación contractual que han pactado libremente (Clavijo Hernández et al., 1996, pp. 518-542).

La otra opción, la encontramos cuando el titular de los derechos de imagen los cede a un tercero, para que sea este, el que gestione las contrataciones con otras entidades (Tovillas Morán, 2001, p. 62). Esta autorización para utilizar la imagen del cesionario se puede conceder por una duración indefinida o determinada (Sánchez, 2023). Dicha autorización reviste forma de contrato, por tanto, del mismo surgen derechos y obligaciones para las partes (Art. 1254 CC).

Esta última posibilidad, es la más utilizada en el ámbito laboral, ya que, tener conocimiento de los requisitos legales y formales no es habitual en este tipo de profesionales, por ello ceden sus derechos de imagen a empresas dedicadas a comerciar con ello.

En la práctica hay distintas modalidades de contratos de merchandising para que estas empresas alcancen acuerdos favorables con las marcas interesadas. Entre las principales modalidades podemos destacar: la brand merchandising, personality merchandising y carácter merchandising (Chamorro, 2011).

Entre ellos, contrato de “personality merchandising” es muy utilizado por artistas y deportistas y es definido como “aquel por el cual el titular del derecho a la imagen de una persona podrá conceder una autorización a un tercero para que este use dicha imagen para distinguir productos o servicios en el mercado” (Chamorro, 2011).

5.3. Fiscalidad de los derechos de imagen

Realizar una calificación apropiada de las rentas percibidas por estos conceptos es esencial, tanto en el ámbito del derecho nacional como en los CDIs,

ya que dependiendo de la consideración que se le ofrezca a la renta se le aplicará un artículo u otro.

Los artistas y deportistas sustentan su economía por estos ingresos principalmente. Por ello para evitar que eludan la tributación que deben realizar, se han diseñado regímenes especiales de tributación con fines anti elusivos que podrían calificarse como cláusulas especiales anti elusión (Cordero, 2002, p. 423; Clavijo et al. 1996, p. 528; Vega, 2007, p. 185).

En la esfera nacional nos encontramos con dos impuestos muy relevantes en cuanto a los derechos de cesión imagen. Por un lado, tenemos el IRPF, en el siguiente apartado explicaremos su relevancia en este sector. Por otro, contamos con el IS, cuando media un club. Este impuesto entra en juego cuando el deportista cede sus derechos a una empresa y el club debe tener dos relaciones contractuales: con el deportista por su actividad deportiva y con la empresa que genera los derechos de imagen del deportista. En esta situación se aplicará la regla 85/15 que explicaremos en que consiste más adelante.

En el ámbito internacional, cuando las actividades generan rentas para el artista o deportista y el rendimiento que obtiene se encuentra ligado a la actuación de los mismos, debemos atender al artículo referente a “artistas y deportistas” que encontramos en los distintos CDIs que tiene suscritos España con otros países (Rodríguez, 2012). Pero en las situaciones restantes, habrá que reubicarlas en otro precepto del correspondiente Convenio.

A modo aclarativo, cuando los honorarios se obtengan como consecuencia de la realización de una actuación deportiva, se incluirán en el art. 17 MCOCDE (Rodríguez, 2009). Pero cuando los ingresos provengan de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial, se incorporarán en el art. 12 MCODCE, siempre y cuando el CDI que convenga de aplicación contemple dicho artículo. Si no es contemplado, se encuadrarán en otros preceptos del articulado (Rodríguez, 2009).

En consecuencia, para poder calificar dichos rendimientos hay que observar desde donde proceden y si pertenecen a la esfera nacional o internacional. Para una vez habiendo determinado dichas características aplicar

un tributo u otro, con el objetivo de favorecer a artista o deportista y evitar elusiones fiscales por parte de estos profesionales.

5.3.1. Cesión de imagen e IRPF

No existe un consenso doctrinal sobre la calificación de las rentas procedentes de la cesión de derechos de imagen.

El conflicto reside en que dichos rendimientos reciben la consideración de rendimientos del trabajo, rendimientos de actividades económicas, rendimientos de capital mobiliario e imputación de rentas (recogido en el art. 92. LIRPF, por el que se aplica la regla 85/15) dependiendo de donde provengan.

Como hemos explicado anteriormente existen dos posibilidades para que los derechos de imagen sean explotados, que sea el titular de los derechos de imagen el que los cede o que sean cedidos por un tercero bajo consentimiento expreso del titular, que haya sido permitido por ley y se justifique interés público concreto del art 8 LO 1/1982, y que se realice por actos propios del titular.

La normativa que nos ocupa recogida en el IRPF irá dirigida a los artistas y deportistas residentes en territorio español; residentes en la Unión Europea, en territorio distinto a España y sus rentas procedan principalmente de España, y no residentes que tengan el domicilio fiscal en un paraíso fiscal.

Debido a la problemática existente en la calificación de los rendimientos procedentes de la cesión de los derechos de imagen, vamos a determinar los requisitos para que se encuadre en un rendimiento u otro del IRPF.

Existen ciertos derechos de imagen vinculados al club, especialmente aquellos relacionados con la actividad laboral del jugador. Por ejemplo, cuando un futbolista se presenta entrenando con la equipación del club o en conferencias de prensa. En estas situaciones, aunque el jugador reciba un pago adicional, se considerarán ingresos derivados de su trabajo.

Sin embargo, si dicha cesión de derechos de imagen no surge de la relación laboral que tiene el futbolista con la entidad deportiva dichos rendimientos se encuadrarán en los rendimientos de actividades económicas.

Por otra parte, el Art 25.4.d) de la LIRPF establece lo que sería calificado como una cláusula residual, ya que dispone que cuando los rendimientos

obtenidos por cesión de imagen no pertenezcan a ninguno de los dos rendimientos mencionados anteriormente, se integrarán en rendimientos de capital mobiliario.

Haciendo referencia a las indemnizaciones recibidas por la vulneración de la imagen de las personas, resulta relevante especificar de que manera tributa dicha indemnización (Rodríguez, 2009). La LIRPF recoge en su art. 7.d. que las indemnizaciones que se obtienen como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales estarán exentas. Pero si no se encuentran exentas, dicha indemnización sería considerada como una ganancia patrimonial en virtud del art. 33. 1. LIRPF.

5.3.2. Cesión de imagen e IS

La relación de estos dos conceptos la encontramos en numerosas leyes nacionales, que establecen, cuando la cesión de derechos de imagen es considerada imputación de rentas, y por tanto tributa por el IS, en vez de, por el IRPF. Para estas personalidades hacer esta distinción es realmente importante, ya que, debido a la gran suma de dinero que deben declarar, es fundamental que le sea aplicado un tipo impositivo inferior.

Con motivo de lo dispuesto en el párrafo anterior surge la denominada Regla 85/15, aprobada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que posteriormente fue regulada en el artículo 76 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias y actualmente, está prevista en el artículo 92 de la 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.

Esta regla se creó con el objetivo principal de evitar que se utilicen estructuras societarias para reducir la carga fiscal de estos ingresos. Ya que, era muy habitual en la práctica crear empresas a nombre de los propios artistas y deportistas y, no hacer una buena distinción desde donde provenían las rentas, para decir que la mayoría de sus ingresos eran consecuencia de la cesión de su imagen. El objetivo de estos profesionales era eludir sus obligaciones fiscales,

para que dichas rentas tributarán a un 25%, que es el tipo impositivo del IS, y no por el IRPF, ya que para rentas tan elevadas el tipo impositivo de tributación asciende al 47%¹¹ Como consecuencia de esta problemática se creó esta regla que vamos a explicar en qué consiste su aplicación.

Esta regla expone que en los ingresos de estos profesionales habrá que tener en cuenta dos conceptos de sus rentas, por una parte, su salario procedente de su actividad principal, que tributarán por el IRPF; y, por otro lado, las rentas procedentes de ingresos obtenidos por haber cedido sus derechos de imagen, estos ingresos no podrán superar el 15% de las ganancias totales del profesional. En caso de que supere dicho límite, la cuantía restante tributará por el IRPF.

Lo podemos observar en esta Sentencia del Tribunal Supremo que estableció que las cantidades percibidas por la cesión de los derechos de imagen del deportista se imputan en la base imponible general, siempre que sean superiores al 15 por 100 del total abonado a aquél por la relación laboral y por la cesión de los mencionados derechos (SSTS 03/2012).

Por ejemplo, un cantante percibe por realizar su actividad principal, un monto de dos millones de euros y a su vez, como consecuencia de ceder su imagen obtiene una cuantía de 500 mil euros. En este caso, la cuantía total sería dos millones y medio. El 85%, son dos millones ciento veinticinco mil euros, que tributarán en el IRPF, al tipo impositivo correspondiente, que es el 47%. El 15%, son trescientos setenta y cinco mil euros, es decir, esta sería la cuantía máxima que podría tributar en el IS, al tipo del 25%.

¹¹ <https://www.jepsportsmanagement.com/trabaja-con-nosotros/escuela-de-agentes-de-f%C3%BAtbol/los-impuestos-de-los-futbolistas/#:~:text=Actualmente%2C%20los%20futbolistas%20tributan%20a, trabajo%20derivados%20de%20sus%20contratos>

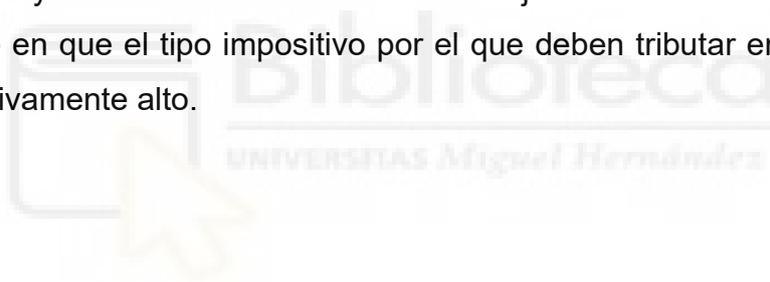
6. CONCLUSIONES

Tras haber recopilado información en la elaboración del presente trabajo, procedo a plasmar las conclusiones que he obtenido en el curso de su realización.

1. El objetivo consistía en indagar como tributan los artistas y deportistas, principalmente en el ámbito internacional, ya que estos profesionales son personalidades que tienen diversas relaciones contractuales con numerosas empresas nacionales e internacionales, debido a las competiciones, las giras, el patrocinio, entre otras actividades.
2. He enfocado el presente trabajo únicamente desde aquellos artistas y deportistas que son residentes españoles, por tanto, esto les obliga a realizar la declaración del IRPF. También mencionamos brevemente el papel que juega el IVA, y los beneficios fiscales que existen para estos profesionales en la norma. A continuación, nos emergemos en la problemática de la doble imposición internacional, que se soluciona con los convenios para evitar la doble imposición y los mecanismos contenidos en los mismos. Finalmente nos sumergimos en el estudio de la cesión de los derechos de imagen, concepto esencial para estos profesionales.
3. En un principio quería orientar la elaboración del presente trabajo con un último punto que iba orientado al estudio de un deportista en concreto desde todos los puntos desarrollados, sin embargo, el tema de la tributación y las ganancias de estos profesionales, no suele ser pública, y pese a que encontramos ciertas entrevistas, hay mucha desinformación en este ámbito. Por este motivo decidí enfocar su estudio a estos profesionales desde un punto genérico, sin atender a marcas, contratos, patrocinios, y competiciones concretas.
4. La principal limitación que he encontrado en este campo de estudio es la falta de libros sobre el tema, hemos recurrido a alguno, sin embargo, es un tema no se ve actualizado. Para poder realizarlo he recurrido a leyes, convenios y por supuesto, revistas y autores.
5. De los mecanismos establecidos en los Modelos de Convenio, el crédito fiscal opino que es un buen mecanismo, por ejemplo en el caso de

residentes españoles que generan rentas internacionales, debido a que el tipo impositivo en España es sumamente elevado, sin embargo, cuando sean residentes extranjeros los que tributen en España, seguirán sufriendo en parte, una doble imposición, ya que deberán pagar la totalidad del tributo en España y al ser superior que el de su país de residencia, se verán perjudicados. Esto genera que ciertos artistas y deportistas extranjeros opten por evitar España, como país para realizar actividades que le generen ingresos, porque deberán tributar por esos ingresos a un tipo muy elevado.

6. La tributación internacional de artistas y deportistas es un tema al que se le debería dar más importancia, destaco lo de “más”, porque es un asunto que se tiene olvidado por las leyes, es necesario actualizarlas. Por otra parte, y como opinión personal considero que el principal motivo de que estos profesionales busquen contantemente eludir sus obligaciones fiscales y trasladen su residencia fiscal a jurisdicciones no cooperativas reside en que el tipo impositivo por el que deben tributar en España, es excesivamente alto.



7. BIBLIOGRAFÍA

1. Chamorro Domínguez, M. (2011). Aspectos jurídicos del contrato de merchandising. *Anales de la facultad de derecho*, p.68.
2. Clavijo Hernández, F., Falcón y Tella, R., Queralt, J. M., Palao Taboada, C., & Pérez Royo, F. (1996). El tratamiento jurídico-tributario aplicable a los pagos que un club de fútbol satisface a las sociedades titulares de la explotación comercial de derechos de imagen de deportistas. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, Tomo I*, 518-542.
3. Cordero Saavedra, L. (2002). Las rentas por cesión de derechos de imagen. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*.
4. Constitución Española. (1978). *BOE* núm. 312, 29 de diciembre de 1978.
5. Delgado García, A. M. (2008). *Fiscalidad del deporte* (A. M. Delgado García, Ed.). J.M. Bosch.
6. Delgado García, A. M. (2009). *Fiscalidad del deporte* (Ed.). Barcelona, España: J.M. Bosch, 194-230.
7. Galapero Flores, R. (sin fecha). *La residencia fiscal como criterio determinante para la sujeción a los tributos*.
8. Jiménez Compaired, I. (2001). El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen. Marcial Pons.
9. Kotler, P., & Keller, K. L. (2016). *Marketing Management*. Pearson Education.
10. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
11. 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 de Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. *BOE* núm. 312, 29 de noviembre de 2006.

12. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. *BOE* núm. 312, 29 de diciembre de 1992.
13. Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte.
14. Morón Pérez, C. (2012). Tributación de los deportistas. *Anales de Derecho, Universidad de Murcia*, 30, 164-195. ISSN: 1989-5992.
15. Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. *BOE* núm. 153, 27 de junio de 1985.
16. Real Decreto 1435/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral especial de los artistas en los espectáculos públicos. *BOE* núm. 194, 14 de agosto de 1985.
17. Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.
18. Rodríguez Losada, S. (2009). Al hilo de los derechos de imagen de deportistas profesionales: Calificación de estas rentas desde la perspectiva interna e internacional. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 27, Sección Doctrina. Aranzadi.
19. 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*, 35, segundo trimestre, Sección Doctrina. Aranzadi.
20. Sánchez Gálvez, R. (2023). La problemática de los derechos de imagen en el deporte. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 80, tercer trimestre, Sección Doctrina. Aranzadi.
21. Serrano Antón, F. (2015). *Fiscalidad Internacional* (6ª ed.). Madrid.

22. Tovillas Morán, J. M. (2001). El tratamiento tributario del derecho de imagen. Marcial Pons.
23. Tribunal Supremo, resolución RJ/1987/2703 (1987).
24. Vega Borrego, FA (2007). La utilización de sociedades húngaras para la cesión de derechos de imagen de futbolistas de equipos españoles y el concepto de beneficiario efectivo de los convenios para evitar la doble imposición. *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento: Deportes, Juegos de Azar, Entretenimiento y Música*, *((21).

