

Índex

Abreviatures	2
Introducció	5
CAPÍTOL I.....	9
1. Caracterització i naturalesa jurídica del Dret Fonamental a la pròpia imatge.....	9
1.1. Delimitació del Dret a la pròpia imatge.	11
1.1.1. Concepte.....	11
1.1.2. Objecte	12
1.1.3. Contingut.....	13
1.2. Límits al dret de la pròpia imatge.....	14
1.3. Titularitat del Dret a la pròpia imatge.	18
1.3.1. La titularitat post mortem.	18
1.4. Explotació i comercialització del dret a la pròpia imatge: aspecte patrimonial.	19
CAPÍTOL II	21
2. La fiscalitat del Dret a la pròpia imatge. La residència fiscal.	21
2.1. La tributació en l'IRPF del Dret a la pròpia imatge.	22
2.1.1. Rendiments del treball derivats de la pràctica de l'esport	24
2.1.2. Rendiments del capital mobiliari.....	28
2.1.3. Rendiments d'activitats econòmiques	30
2.1.4. Especial referència a la Imputació de rentes per la cessió de drets d'imatge	32
CAPÍTOL III.....	39
3. La fiscalitat del Dret a la pròpia imatge en l'àmbit internacional.	39
3.1. Els Convenis de Doble Imposició Internacional.	39
3.2. El concepte d'esportista en el Model OCDE de CDI.	42
3.3. La tributació dels drets d'imatge en el Model OCDE de CDI.	43
3.4. El conflicte de qualificació de les rentes	46
3.4.1. Article 17: rendes d'esportistes	47
3.4.2. Article 12: cànons.....	47
3.4.3. Article 7: beneficis empresarials.	49
3.4.4. Diferenciació entre els articles 17, 12 i 7 del Model OCDE de CDI.	50
CAPÍTOL IV.....	53
4. La fiscalitat del Dret a la pròpia imatge en l'Impost sobre la Renda de No Residents.	53
CAPÍTOL V	57
5. Especial referència a la tributació de les rendes derivades de l'explotació dels drets d'imatge dels esportistes segons el repartiment tributari fet pel Model OCDE de CDI.	57

5.1. Rendes obtingudes directament de l'activitat esportiva	57
5.2. Rendes obtingudes de negocis no relacionats amb l'activitat esportiva.....	58
5.3. Rendes obtingudes de negocis no relacionats amb l'activitat esportiva que no representen cànons	60
CAPÍTOL VI.....	63
6. Reflexió final.....	63
7. Conclusions	64
Bibliografia i jurisprudència.....	67

Abreviatures

CDI = Conveni de Doble Imposició

IRPF = Impost sobre la Renda de les Persones Físiques

IRNR = Impost sobre la Renda de No Residents

LIRPF = Llei de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques

LIRNR = Llei de l'Impost sobre la Renda de No Residents

RTEAC= Resolució del Tribunal Econòmic-Administratiu Central

CDI = Conveni de Doble Imposició

LO = Llei Orgànica

STC = Sentència del Tribunal Constitucional

SSTC= Sentències del Tribunal Constitucional

STS = Sentència del Tribunal Suprem

TC = Tribunal Constitucional

TEAC = Tribunal Econòmic-Administratiu Central

TEDH = Tribunal Europeu de Drets Humans

TS = Tribunal Suprem

Introducció.

Aquest més de maig s'ha realitzat a Las Vegas l'anomenat "combat del segle", on dos boxejadors professionals lluitarien, com a màxim, 45 minuts i cobrarien, com a mínim 120 milions de dòlars americans. Londres va obtenir uns guanys de 52 milions d'euros per ser la seu de la final de la *Champions League* del 2011, mentre que Madrid va obtenir 50 milions per acollir la del 2010 i Roma va obtenir 45 milions per la del 2009. El pròxim dia 6 de juny es disputarà la següent final a Berlín, una altra ciutat que obtindrà milions d'euros per ser la seu d'un esdeveniment esportiu que segurament durarà únicament 90 minuts. L'any 2014 la UEFA va repartir aproximadament 400 milions d'euros entre tots els equips en funció del valor proporcional de cada mercat televisiu pels drets d'imatge de tots els elements del seu club, inclosos els esportistes. Professionals espanyols com Marc Márquez i Fernando Alonso canvien la seva residència fiscal a països amb impostos substancialment inferiors a Espanya com són Mònaco i Andorra, per tal de blindar la seva fortuna.

Que l'esport generi un flux de capital tan elevat depèn exclusivament de que la societat s'interessi per ell i, tenint en compte les dades anteriors, resulta evident que resulta una de les aficions d'una gran part de la població.

Les estadístiques oficials del Ministeri de Cultura i Esport¹ donen fe d'aquesta afirmació ja que el 2013 la població espanyola va generar una despesa en bens i serveis relacionats amb l'esport de 4257,9 milions d'euros, una mitjana de 93,2 euros anuals per persona. Respecte a la manifestació més sana de l'apologia a de l'esport, l'any 2010 el 40% de la població de més de 15 anys d'edat practicava un esport. S'hauria d'imaginar com augmenta aquest percentatge tenint en compte que és de ben menuts i fins als 15 anys quan les persones comencem a practicar esports per crear els primers vincles personals.

L'esport sempre ha mogut masses i ha generat grans quantitats d'ingressos a qui el practica professionalment, però va ser fins als anys 80 quan l'explotació dels drets d'imatge va aflorar com un negoci potencialment suculent. Des de llavors, els esportistes van iniciar una activitat elusiva d'impostos per les rendes obtingudes d'aquesta pràctica cedint el dret a comercialitzar amb al seua imatge a empreses

¹http://www.mecd.gob.es/servicios-al-ciudadano-mecd/dms/mecd/servicios-al-ciudadano-mecd/estadisticas/deporte/anuario-deporte/Anuario_de_Estadisticas_Deportivas_2015.pdf

mercantils interposades entre la seva persona i el club per tal d'evitar tributar les gran fortunes que generaven la seva imatge en l'Impost sobre la Renda Física de les Persones (en endavant, IRPF), que actualment grava al 56% com a màxim l'elevat salari dels esportistes professionals, i pagar l'Impost de Societats, que representa un tipus del 35%. Tal era l'abús d'aquest sistema elusiu per part dels esportistes, que l'any 1996 es va reformar la Llei de l'IRPF per tal d'instaurar un règim que el frenés.

Tan les estadístiques anteriors com les actuacions antielusives de l'Administració Pública posen de manifesta la influència que tenen els diners generats per l'esport professional -i no l'esport en sí- sobre les polítiques fiscals que es modulen de forma lliberal per atreure inversions estrangeres Espanya i de forma restrictiva, posteriorment, amb l'objectiu aconseguir el màxim d'ingressos possibles.

Aquest Treball de Fi de Grau consta de sis capítols principals.

A la primera s'explicarà el concepte d'imatge i de Dret a la pròpia imatge considerat com a Dret Fonamental per l'article 18 de la Constitució, la delimitació del seu contingut i els seus límits, tot això atenent a la doctrina i a la jurisprudència tan Tribunal Constitucional com del Tribunal Suprem. També s'explicarà el caràcter patrimonial que té un dret personalíssim com el de la pròpia imatge, el qual pot semblar impossible a simple vista.

La segona part i la tercera versaran sobre el tema principal del Treball.

En la segona s'explicarà el concepte d'esportista resident a Espanya i la tributació en l'IRPF dels ingressos obtinguts per l'explotació de la seva pròpia imatge ja siguin obtinguts gràcies amb la seva relació laboral amb un club o entitat esportiva, per l'explotació per si mateix som a treballador autònom, per la cessió a un tercer del dret a explotar la seva imatge i per la utilització de societats controlades per ells mateixos interposades entre el club i la seva persona que, com ja es veurà, tenen un règim tributari específic.

La tercera part es centrarà en l'estudi de la tributació internacional dels ingressos que obté l'esportista per l'explotació de la seva pròpia imatge en base al Model OCDE de Conveni de Doble Imposició (en endavant, Model OCDE de CDI), les quals tindran una tributació diferent segons el concepte en que tributin, que poden ser rendes derivades directament de l'activitat esportiva, de la cessió de l'explotació del dret d'imatge a un

tercer per motius aliens a l'activitat esportiva, i per l'explotació d'aquestes rendes mitjançant una empresa.

El quart apartat serà una breu referència a un tema de molt difícil estudi que la doctrina no desenvolupa àmpliament. Aquest és a la tributació en l'Impost sobre la Renda dels No Residents (en endavant, IRNR) per part d'un esportista no resident a Espanya dels rendiments obtinguts per la comercialització del seu Dret a la pròpia imatge en territori espanyol quan no hi ha subscrit un conveni de doble imposició entre l'Estat de la seva residència i Espanya.

Per acabar la matèria d'estudi, en l'últim capítol es posarà en comú, de forma breu, tota la informació dels capítols anteriors per cohesionar el Treball. És un anàlisi personal en el que no es farà referència a cap element que no s'hagi explicat anteriorment en qualsevol dels altres punts.

Finalment, en l'últim capítol s'exposarà una reflexió final i les conclusions extretes sobre el tema tractat.

Les fonts legislatives utilitzades per l'estudi del treball són el Real Decret Legislatiu 1/1995, de 24 de març, pel qual s'aprova el Text Refós de la Llei de l'Estatut dels Treballadors (en endavant, ET), el Reial Decret Legislatiu 5/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'Impost sobre la renda de no residents i la Llei Orgànica 1/1982, de 5 de maig, sobre protecció civil del dret a l'honor, a la intimitat personal i familiar i a la pròpia imatge, així com la Constitució Espanyola de 1978.

S'ha fet un gran ús de la doctrina científica i, respecte a la jurisprudència, predomina l'administrativa i la constitucional, tot i que amb matisos de sentències del Tribunal Suprem i del Tribunal Europeu de Drets Humans.

Com a normativa convencional s'ha utilitzat el Model OCDE de Conveni de Doble Imposició i els comentaris oficials de realitzats per la doctrina científica del Comité d'Assumptes Fiscals de la OCDE.

CAPÍTOL I

1. Caracterització i naturalesa jurídica del Dret Fonamental a la pròpia imatge

És la Constitució Espanyola de 1978 la norma encarregada de reconèixer com a dret fonamental el dret a la pròpia imatge, juntament i amb una íntima relació amb el dret a l'honor i la intimitat personal i familiar. Aquests tres drets estan inclosos en la dimensió interna de la persona de manera que resulten irrenunciables i, com a conseqüència, es qualifiquen com a drets extrapatrimonials en el sentit que no es poden exterioritzar i, per tant, no poden ser objecte de comerç.

No obstant aquesta afirmació, la seva vulneració si que desencadena la responsabilitat patrimonial del subjecte vulnerant i la consegüent indemnització per danys i perjudicis, una mesura de caràcter civil necessitada d'una regulació del mateix tipus.

Juntament amb l'article 18.1 de la norma suprema, el dret a la pròpia imatge – inviolable i inherent a la persona i a la seva dignitat– consta d'una regulació legal i reforçada en la Llei Orgànica 1/1982, de 5 de maig, sobre protecció civil del dret a l'honor, a la intimitat personal i familiar i a la pròpia imatge.

Per tal d'abordar la el dret a la pròpia imatge des d'un punt de vista únic cal remarcar la seva existència com a dret de la personalitat autònom dels drets de l'honor i la intimitat ja que, històricament, s'ha qüestionat la seva existència al marge d'aquests dos drets a causa de la seva obvia connexió. Això implica de forma freqüent, però no necessària, que la vulneració contra la imatge d'una persona representi un atemptat contra l'honor – que ve associat a la representació pública de la persona- o la seva intimitat, degut a la dimensió moral d'aquests drets.

Existeix la possibilitat de vulnerar el dret a l'honor mitjançant una utilització legal del dret a la pròpia imatge d'un subjecte, a causa de la seva autorització; però també cap una utilització lícita des del punt de vista de l'honor i que, tot i això, no existeixi una autorització per part del titular del dret i, com a conseqüència, es vulneri un dret de forma individual i no conjuntament.

Respecte el dret a la intimitat, el seu contingut solament aborda la protecció de l'esfera privada o íntima de la imatge de la persona, del qual es desprèn l'afirmació que la imatge pública no pot rebre aquesta protecció i es produeix una ruptura entre aquests

dos drets ja que, com és ben sabut, la inserció dels drets i llibertats en normes constitucionals els configura com a categories jurídiques limitades, doncs, si bé la seua constitucionalització els aporta protecció, al mateix temps, els relativitza².

D'aquesta manera es posa de manifest que el dret a la pròpia imatge pot ser protegit i vulnerat al marge del dret a l'honor i al dret a la intimitat a causa de la diferència dels seus respectius continguts. En conclusió, segons la doctrina de MARC CARRILLO³, “els tres drets reconeguts per l'article 18.1 de la CE manifesten la seva pròpia especificitat i tots ells per separat poden legitimar una acció autònoma dirigida a la seva tutela jurisdiccional davant un acte lesiu. Son, doncs, tres drets diferents; la CE no reconeix un dret tridimensional. Ara bé, la interrelació existent entre tots ells justifica un caràcter unitari basat en el valor de la dignitat i destinat a protegir el que globalment podem definir com el patrimoni moral i la vida privada de les persones”.

Al marge de l'ampla doctrina jurídica respecte al caràcter autònom del dret a la pròpia imatge, existeix un seriós reconeixement per part del Tribunal Constitucional espanyol de l'existència de tres drets diferents i únics en el seu article 18.1, per contra, el Tribunal Europeu de Drets Humans no entén que existeixi una diferenciació entre aquests drets a la llum de l'article 8 del Conveni Europeu de Drets Humans, que determina:

“1. Tota persona té dret al respecte de la seva vida privada i familiar, del seu domicili i de la seva correspondència.

2. No podrà haver-hi ingerència de l'autoritat pública en l'exercici d'aquest dret, sinó mentre aquesta ingerència estigui prevista per la llei i constitueixi una mesura que, en una societat democràtica, sigui necessària per a la seguretat nacional, la seguretat pública, el benestar econòmic del país, la defensa de l'ordre i la prevenció del delictes, la protecció de la salut o de la moral, o la protecció dels drets i les llibertats dels altres.”

El Tribunal Europeu de Drets Humans (en endavant, TEDH) entén que el concepte de “vida privada” de l'article 8.1 del Conveni inclou implícitament elements que

² A ABA CATORIA, M.; *El concepto jurisprudencial del límite de los derechos fundamentales*. A Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña: 1998, nº 2, p16.

³ CARRILLO, M.; *El derecho a la propia imagen como derecho fundamental*, Revista Jurídica de Asturias, núm. 18, 1994, p12.

configuren la identitat de la persona així com el dret a la pròpia imatge⁴, doctrina que confirmen les .

La jurisprudència constitucional entén que la figura i, per tant, la seva representació, és a dir, la seva imatge, constitueix el signe més inequívoc d'identificació d'una persona⁵. Per tant, és la imatge el principal atribut identificador de la cada persona com a element individual i no la seva intimitat.

En conclusió i tal com reitera en múltiples sentències el TC⁶, a diferència de la jurisprudència del TEDH, “aquest dret es configura com un dret autònom amb una estreta connexió amb el dret a l'honor i, sobretot, amb el dret a la intimitat però l'específic del dret a la imatge recau en el seu contingut, que es la protecció davant les reproduccions de la mateixa que, afectant a l'espera personal del titular del dret, no lesionen el seu bon nom ni donen a conèixer la seva vida íntima”.

1.1. Delimitació del Dret a la pròpia imatge.

1.1.1. Concepte

En sentit literal, la Real Acadèmia Espanyola, en la primera accepció, defineix el concepte “imatge” com a figura, representació, semblança i aparença d'alguna cosa.

No obstant això, l'autor GITRAMA entén per “imatge personal” la “representació o reproducció de la figura d'una persona física, quan es fa de tal manera que resulti fàcilment recognoscible la persona de que es tracti, inclús encara que la semblança no sigui perfecte”⁷.

D'aquesta manera s'entén que la imatge implica la representació física i material de la figura humana però també inclou qualsevol manifestació que en permeti la seva recognoscibilitat i, per tant, si es mostra una imatge sense aprovació del seu titular però

⁴ STEDH Schüssel contra Austria, de 21 de febrer de 2002, [1998/42409] p28, ap24.

⁵ ROYO JARA, J.; *La protección del derecho a la propia imagen*, Madrid: Colex, 1987, p.19.

⁶ SSTC 81/2001, de 26 de març [RTC 1998/922] FJ2 i 139/2001, de 18 de juny [RTC 1997/4824] FJ4.

⁷ GONZÁLEZ GITRAMA, M.; *Nova enciclopèdia Jurídica Seix*, T. IX, Barcelona: Seix Barral, 1962, p307.

no és possible associar la seva figura humana amb la representació no existirà una vulneració del dret a la pròpia imatge.

En conseqüència a aquesta definició, per part de la vessant jurisprudencial el TC entén per “dret a la pròpia imatge” un dret de la personalitat derivat de la dignitat humana i dirigit a protegir la dimensió moral de les persones, que atribueix al seu titular el dret a determinar la informació gràfica generada pels seus trets físics personals que poden tenir dimensió pública⁸.

El Tribunal Econòmic Administratiu Central adopta la definició adoptada pel del Tribunal Suprem en una de les resolucions: "el dret d'imatge es configura en el nostre ordenament jurídic com un dret fonamental, que es defineix per la jurisprudència del nostre Tribunal Suprem com la facultat exclusiva de l'interessat a difondre i publicar la seva pròpia imatge, i, per això, el seu dret a evitar la seva reproducció, en tant que es tracta d'un dret de la personalitat "⁹.

1.1.2. Objecte

Atenent a aquestes definicions cal esperar que siguin els trets físics identificatius l'objecte de protecció del dret a la pròpia imatge. Efectivament, el TC qualificant com a objecte del dret l'aspecte físic, que constitueix el primer element configuratiu de l'esfera individual de tot individu, en quant a element bàsic d'identificació i projecció exterior i factor imprescindible per al seu propi reconeixement com a subjecte individual¹⁰.

Ara bé, per concretar l'objecte d'aquest dret, cal posar en relació l'art 18 de la Constitució Espanyola amb l'art 7.6 LO 1/1982, de 5 de maig, en tant que no únicament engloba l'aparença física exterior, no només es limita a la imatge en sentit estricte, des d'un punt de vista semàntic, així doncs, l'àmbit de protecció que abasteix aquest dret també inclou la protecció en relació a tots els mecanismes que poden fer reconèixer a una persona mitjançant la seva representació.

⁸ SSTC 81/2001, de 26 de març [RTC 1998/922] FJ 2 i 14/2003, de 28 de gener. [RTC 2000/4184] FJ 5.

⁹ Resolució Tribunal Econòmic-Administratiu Central, de 17 de novembre de 1999. [JT/1999/1915]. FJ 3.

¹⁰ SSTC 231/1998, de 2 de desembre, [RRTC 1995/1.625 i 1995/1.660] FJ 3, i 1994, d'11 d'abril, [RTC 797/1990] FJ 5.

El mecanisme que reconeix el citat article, juntament amb el nom, és la veu, que també consisteix en un mitjà de representació pel qual es pot reconèixer la identitat d'una persona, endinsant-se en la esfera moral d'un mateix. Així doncs, el Tribunal Constitucional considera que la veu és un dels “atributs característics, propis i immediats del dret a la pròpia imatge”¹¹.

1.1.3. Contingut

Ja determinats el concepte i l'objecte del dret en qüestió, cal fer l'estudi del seu contingut, determinar els interessos jurídicament protegits, la part essencial que dóna sentit al la seva existència.

La LO 1/1982 és la norma jurídica encarregada desenvolupar la protecció al dret a la pròpia imatge i regula una sèrie de conductes, en els apartats 5 i 6 de l'article setè, que en representen una intromissió il·legítima.

“5. La captació, reproducció o publicació per fotografia, cinema o qualsevol altre procediment, la imatge d'una persona en llocs o moments de la seva vida privada o fora d'ells, llevat els casos previstos en l'article 8.2.

6. L'ús del nom, veu o imatge d'una persona per a finalitats de publicitat, comerç o de naturalesa similar.”

Així mateix, l'article 2.2 estableix que serà legítim un ús de la imatge personal autoritzat expressament pel subjecte titular del dret.

Es posa de manifest, doncs, que el dret a la pròpia imatge té un caràcter bifront i, com a consideració que gaudeix de dret de la personalitat, té una manifestació prohibitiva. Seguint aquesta línia, el Tribunal Constitucional¹² defineix la vessant negativa del dret a la pròpia imatge entenent que s'atribueix al titular d'aquest:

- “El dret a determinar la informació gràfica generada pels trets físics que el facin recognoscible que pugui ser captada o tenir difusió pública.
- El dret a impedir la obtenció, reproducció o publicació de la seva pròpia imatge per un tercer no autoritzat.”

¹¹ STC 117/1994, de 25 de abril, [RTC 1990/ 2016] FJ 3.

¹² STC 81/2011, de 26 de març [RTC 1998/922] FJ 2.

D'aquesta manera, el dret a la pròpia imatge proporciona al seu titular la potestat d'autodeterminació sobre el flux d'informació gràfica generat sobre si mateix, amb motiu de controlar la seva reproducció i difusió¹³.

L'esportista decideix quan, per qui i de quina forma poden ser captats, reproduïts o publicats els seus trets recognoscibles i, per tant, té com a titular la facultat tant d'excloure la mera obtenció, la reproducció o la publicació de la seva imatge per aquell tercer que no té el seu consentiment, com de reproduir-la, integrant la seva vessant patrimonial.

1.2. Límits al dret de la pròpia imatge

Sens dubte la vessant negativa d'aquest dret és el punt clau per entendre correctament quan s'està produint una intromissió il·legítima en el àmbit de protecció i quan hi una ingerència justificada o, simplement, legítima. Com tot dret fonamental, el dret a la pròpia imatge no és un dret absolut i es troba limitat per l'existència d'altres drets i bens fonamentals d'empara constitucional amb els quals pot entrar en col·lisió.

En efecte, la Constitució Espanyola recull en l'apartat 4 del seu article 20 preveu aquesta possibilitat i determina un seguit de llibertats que tenen el seu límit "especialment, en el dret a l'honor, a la intimitat, a la pròpia imatge i a la protecció de la joventut i de la infància".

L'article 8.1 de la Llei Orgànica 1/1982 constitueix expressament, tal com exposa en la seva redacció, els límits de caràcter general del dret a la pròpia imatge:

- "1. No es consideren, amb caràcter general, intromissions il·legítimes les actuacions autoritzades o acordades per l'autoritat competent d'acord amb la llei, ni quan predomini un interès històric, científic o cultural rellevant."

De la literalitat de la redacció d'aquest precepte en resulta una possibilitat interpretativa extremadament restrictiva, per tant, recau sobre la jurisprudència constitucional la càrrega de delimitar aquest límit, valgui la redundància, i establir unes pautes interpretatives que en facin possible la seva aplicació efectiva.

¹³ PASCUAL MEDRANO, A.; *El Derecho Fundamental a la Propia Imagen*. 1ª edició. Pamplona: 2003, Ed. Thomson-Aranzadi, 2003, p70.

El Tribunal Constitucional simplement assenyala que per a que una intromissió no es consideri il·legítima cal que "es reveli com idònia i necessària per assolir un fi constitucionalment legítim, proporcionada per aconseguir-ho i es dugui a terme utilitzant els mitjans necessaris per procurar una mínima afectació de l'àmbit garantit pel dret fonamental¹⁴ ", per tant, s'han de complir aquest tres requisits indeterminats, que variaran en funció del cas en que operin.

Al marge d'aquest límits de genèrics, l'article 8.2 de la LO 1/1982 en determina uns de particulars, establint que el dret a la pròpia imatge no impedirà:

- “La seva captació, reproducció o publicació per qualsevol mitjà, quan es tracti de persones que exerceixin un càrrec públic o una professió de notorietat o projecció pública i la imatge es capti durant un acte públic o en llocs oberts al públic”.

Aquest límit afecta directament als esportistes ja que e tracten de personatges amb un ressò públic la seva professió té exclusivament un caràcter públic i mediàtic ja que va dedicada al “gran públic” com a forma d'entreteniment.

En aquest cas el legislador estatal fa prevaldre el dret a la informació sobre el dret a la pròpia imatge, de tal manera que es pressuposa un interès públic i general¹⁵ que se superposa al dret de l'esportista a evitar la captació i reproducció de la seva pròpia imatge.

Ara bé, aquest límit no és absolut en tant que es restringeix l'aplicació de l'article 8.2 a fins informatius i d'interès general, quedant fora del seu àmbit la possible explotació publicitària o comercial de la imatge, que haurà de comptar, en tot cas, amb el consentiment de la persona afectada¹⁶.

Més concretament es limita aquest dret a la informació a que existeixi un interès públic informatiu que justifiqui la utilització de la imatge de l'esportista sense la corresponent

¹⁴ STC14 / 2003, de 28 de gener, [RTC 2000/4184] FJ 9.

¹⁵ La captació de diversos esportistes mentre realitzen el seu entrenament s'entén que respon a un interès públic informatiu de caràcter esportiu i, per tant, no és necessari el seu consentiment exprés per tal de difondre la seva imatge . Pel contrari, la captació d'imatges en una festa i la reproducció amb fins comercials de les mateixes, si no compten amb el seu consentiment representen un atemptat a la seva intimitat ja que s'enquadren dins l'esfera privada de la vida de l'esportista.

¹⁶ PASCUAL MEDRANO, A.; Ob. Cit. p134.

autorització de manera que és suficient, amb paraules del TC, amb allò que pugui suscitar o despertar, merament, curiositat aliena¹⁷.

En aquest sentit el TC assenyala que “la captació i la difusió no consentida de la imatge d’una persona que permeti la seva identificació i al mateix temps suposi una vulneració a la intimitat personal o familiar inclou en si mateixa una lesió del dret a la pròpia imatge”¹⁸.

D’això es dedueix que no existeix un interès públic informatiu quan hi ha una vulneració d’altres drets fonamentals, com el dret a l’honor o a la intimitat, o aquelles imatges captades, tan en llocs públic o no, que responguin a la vida privada d’una persona.

- “b) La utilització de la caricatura d’aquestes persones, d’acord amb l’ús social.”

Aquesta protecció fa referència a les persones esmentades en l’apartat a) de l’article 8.2, que són, en el cas que ens ocupa, persones amb una professió de notorietat o projecció pública, de manera que la resta de persones obtenen una protecció reforçada del seu dret a la imatge front a les caricatures.

Segons la definició de la Real Acadèmia Espanyola de la llengua una caricatura és un “dibuix satíric en què es deformen les faccions i l’aspecte d’algú”.

Com a representació humorística i crítica és troba en possible col·lisió amb el dret a l’honor, pel qual cal atendre a la jurisprudència del TS en tant que les expressions injurioses i els insults queden fora de l’àmbit de protecció de la llibertat d’expressió¹⁹.

L’explicació doctrinal més clara de l’adequació de la caricatura als usos socials és la de ROYO JARA²⁰ el qual exposa que s’ha de distingir “entre la caricatura crítica, parcial, irrespectuosa, inclús aquella que tingui per objecte l’humor benèvol o el somriure fugaç, d’aquella altra amb la que es pretén ultratjar directament a la persona representada”.

¹⁷ STC 20/1992, de 14 de febrero, , [RTC 1988/1696] FJ 3.

¹⁸ STC 156/2001, de 2 de juliol, . [RTC 1998/4641] FJ 3.

¹⁹ STS 336/1993, de 15 de noviembre,[RTS 1991/1500]. FJ 6.

²⁰ ROYO JARA, J.; Ob cit. p168.

És important la relació que guarda aquest article amb els esportistes ja que en la premsa esportiva o en les revistes humorístiques es solen fer vinyetes còmiques amb caricatures seves. A més, entren dins de l'àmbit d'aquest article ja que el seu caràcter públic és suficientment notori²¹.

Pa més, per a que les caricatures siguin legítimes han de respondre sempre a una matèria d'interès públic i general²². En el cas dels esportistes, aquesta condició és un complement a la llibertat d'informació ja que diàriament se li dona la gairebé la mateixa importància que a la premsa general.

Cal dir també que, de la mateixa manera que la captació i reproducció de la imatge d'esportistes, queda exclòs de l'emparedat del dret a la pròpia imatge l'ús de la caricatura per a fins comercials, publicitaris o anàlegs sense el consentiment del titular del dret tal com exposa l'article 7.6 de la LO 1/1992²³.

- “c)La informació gràfica sobre un succés o esdeveniment públic quan la imatge d'una persona determinada aparegui com a merament accessòria.”

Aquest límit no afecta directament als esportistes sinó a aquells que presencien un esdeveniment esportiu en directe. Un exemple clar d'aquesta situació seria la retransmissió per televisió de la pròpia imatge de persones situades a les grades d'un camp de bàsquet durant un partit en que, segons O'CALLAGHAN, “hauran de suportar la difusió d'aquella, per més que no s'hagi tingut en compte el seu consentiment”²⁴.

Aquesta regulació normativa respon altre cop a garantir l'exercici de la llibertat d'informació i, per tant, l'interés públic informatiu²⁵. Sempre i quan, tal com explica MACR CARRILLO²⁶ “ el mitjà de comunicació actui amb la diligència deguda (en peu

²¹ En el sentit que es retransmet la informació relativa a les seves actuacions esportives per tots els mitjans de comunicació, de manera que tothom coneix als esportistes d'èlit.

²²BLASCO GASCÓ, F.P.; *Patrimonialidad y personalidad de la image*. 1º edició. Barcelona: Editorial Bosch, S.A, 2008, p 189.

²³ “Article setè

Tindran la consideració d'intromissions il·legítimes en l'àmbit de protecció delimitat per l'article segon d'aquesta Llei:

[...]6. La utilització del nom, de la veu o de la imatge d'una persona per a fins publicitaris, comercials o de naturalesa anàloga[...]

²⁴ PASCUAL MEDRANO, A.; Ob. Cit. p153 .

²⁵ PASCUAL MEDRANO, A.; Ob. Cit. p151.

²⁶ CARRILLO M.; Ob cit. p30 a PASCUAL MEDRANO, A.; Ob cit, p152

de foto o en un comentari de les imatges televisives) per delimitar quin és l'àmbit subjectiu que realment defineix la informació divulgada”.

1.3. Titularitat del Dret a la pròpia imatge.

Aquest treball té com a objecte l'estudi de la tributació de les rendes obtingudes gràcies a la comercialització “imatge pública” de la que els esportistes en són titulars que, segons el TC, està formada pels trets “més característics, propis i immediats d'una persona com són la imatge física, la veu o el nom, qualitats definitòries de l'ésser propi”²⁷.

1.3.1. La titularitat post mortem.

L'article 4 de la LO 1/1982 estableix que:

- “1. L'exercici de les accions de protecció civil de l'honor, la intimitat o la imatge d'una persona morta correspon a qui aquesta hagi designat a aquest efecte en el seu testament. La designació pot recaure en una persona jurídica.
2. Si no hi ha designació o ha mort la persona designada, estan legitimats per a demanar la protecció el cònjuge, els descendents, ascendents i germans de la persona afectada que visquessin el moment de la mort.
3. A falta de tots ells, l'exercici de les accions de protecció correspon al Ministeri Fiscal, que podrà actuar d'ofici o a instància de persona interessada, sempre que no hagin transcorregut més de vuitanta anys des de la mort de l'afectat. El mateix termini s'ha d'observar quan l'exercici de les accions esmentades correspongui a una persona jurídica designada en testament.”

El fonament jurídic per aquesta protecció ve determinat a l'Exposició de Motius de la Llei, on s'estableix que “encara que la mort del subjecte extingeix els drets de la personalitat, la memòria d'aquell constitueix una prolongació d'aquesta mateixa que també ha d'estar tutelada pel Dret”.

²⁷ STC, de 25 d'abril de 1994, [RTC 1990/ 2016] FJ 3.

PASCUAL MEDRANO²⁸ exposa que “morta la persona queda l’halo de la seva persona i la protecció de la seva memòria justifica la concessió a certs subjectes d’una especial legitimació post mortem per a l’exercici de les accions que, d’estar viu, haguessin correspost al titular del dret”.

Això significa que els esportistes difunts no poden ser titulars del dret a la pròpia imatge sinó que, després de la seva pròpia mort, subsisteix el dret com a bé jurídic²⁹ i, en conseqüència, ha de ser protegit.

1.4. Explotació i comercialització del dret a la pròpia imatge: aspecte patrimonial.

L’article 1.1 de la Llei 1/1982 determina que el dret a la pròpia imatge “serà protegit civilment front a tot gènere d’intromissions il·legítimes” però el seu apartat 3 preveu renunciar a la seva protecció mitjançant el consentiment o la autorització del seu titular, qualificant com a legítima una eventual intromissió. Aquesta possibilitat que té el titular de la imatge de disposar-ne lliurement i alienar la seva captació o reproducció propicia una potencial patrimonialització³⁰ de la imatge que es desvincula de la vessant personal del dret, de manera que el dret a la pròpia imatge tingui una vessant patrimonial i una personal.

Aquest caràcter patrimonial fa que es qüestioni la naturalesa jurídica del dret, ja que per una banda presenta un caràcter civil, mentre que per l’altra es configura com un dret constitucional, posant de manifest el problema d’incloure el seu caràcter comercial dins de la protecció que gaudeix com a dret fonamental.

El TC ha sigut definitiu en excloure de l’àmbit d’empara del dret a la pròpia imatge la seva vessant patrimonial amb la seva Sentència 81/2001, de 26 de març (FJ 2) ja citada

²⁸ PASCUAL MEDRANO, A.; *El Derecho Fundamental a la Propia Imagen*. 1º edició. Pamplona: 2003, Ed. Thomson-Aranzadi, 2003, p199.

²⁹ Un bon exemple seria la utilització publicitària de la imatge d’un futbolista mort que va ser altament reconegut, amb la intenció de representar la imatge significativa d’algun producte o entitat. En un àmbit diferent a l’esportiu un altre exemple d’aquesta situació és el capital que segueixen generant les obres musicals de cantants difunts, com podrien ser Michael Jackson, considerat l’artista difunt que genera més diner.

³⁰ El legislador reconeix expressament el caràcter patrimonial de la imatge, el qual es manifesta a l’article 7.6 de la Llei prohibint la seva utilització per a fins comercials, publicitaris o anàlegs, creant així una protecció específica davant la seva eventual comercialització.

estableix que “La protecció dels valors econòmics, patrimonials o comercials de la imatge afecten a bens jurídics diferents dels que son propis de la personalitat i, per això, encara que dignes de protecció i efectivament protegits, no formen part del contingut del dret fonamental a la pròpia imatge de l’article 18 CE”.

Per una altra banda, el mateix TC reconeix en la Sentència 156/2006 de 2 de juliol (FJ 6), sentència citada anteriorment, que “es reconeix a totes les persones un conjunt de drets relatius a la explotació comercial de la seva imatge. No obstant, aquesta dimensió legal del dret no pot confondre’s amb la constitucional [...] La protecció dels valors econòmics, patrimonials o comercials de la imatge afecten a bens jurídics diferents als que són propis d’un dret de la personalitat [...]”.

En el cas que ens ocupa, sembla completament lògic que un esportista que pretengui comercialitzar amb els seus drets d’imatge vulgui autoritzar a un tercer la cessió i explotació d’aquests a canvi d’una contraprestació econòmica.

Respecte a la cessió dels drets d’imatge cal remarcar que, com a dret fonamental, el dret a la pròpia imatge és un dret personal irrenunciable, inalienable i imprescriptible, de manera que resulta impossible atorgar-lo de forma d’una forma abstracta o global, si bé admet la limitació voluntària i, sobretot, parcial del mateix a canvi de diners o una altra avantatge material³¹.

L’Audiència Nacional defensa l’existència de la vessant patrimonial del Dret a la pròpia imatge i exposa que la seva explotació “ significa la creació o execució d’un dret econòmic sobre la imatge. L’aspecte patrimonial de l’explotació de la imatge, no suposa renúncia al dret fonamental, sinó la comercialització d’un dels seus aspectes, el material”³². D’aquesta manera fa constar que entre esportistes i tercers cap la celebració de negocis jurídics sobre disposició de determinats aspectes dels drets fonamentals, com el "dret d’imatge", entès com a exercici d’un dret patrimonial de la pròpia imatge.

³¹ RTEAC de 17 de novembre de 1999. (JT / 1999/1915). Antecedent de fet segon.

³² Sentència de l’Audiència Nacional, de 13 de març de 2003, [JUR 2007/36818] FJ5.

CAPÍTOL II

2. La fiscalitat del Dret a la pròpia imatge. La residència fiscal.

Aquest treball es centrarà essencialment en el tractament dels esportistes professionals com a contribuents en l'IRPF, el règim jurídic del qual és regulat pel text refós de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis dels Impostos sobre Societats, sobre la Renda de no Residents i sobre el Patrimoni..

Per tal de determinar el territori on quedarà subjecte tributàriament un cal atendre al territori on radiqui seva residència fiscal.

En General, les legislacions internes dels diversos Estats estableixen la subjecció integral a l'impost, o "subjecció plena", basant-se en l'existència d'un vincle personal entre el contribuent i l'Estat considerat ("Estat de residència"). Aquesta subjecció impositiva no afecta només a les persones "domiciliades" en un Estat en el sentit habitual del terme "domicili" segons la legislació (dret privat). La subjecció integral a l'impost s'estén a més, per exemple, a les persones que resideixen permanentment, o en ocasions només durant un període de temps, en el territori de l'Estat³³.

En el cas espanyol, la LIRPF determina que un esportista gaudirà de residència fiscal a Espanya quan es produeixi alguna de les següents circumstàncies³⁴:

- Que romangui més de 183 dies, durant l'any natural, en territori espanyol.
- Que radiqui a Espanya el nucli principal o la base de les seves activitats o interessos econòmics, de manera directa o indirecta.

A més d'aquests requisits el mateix article 9.1 estableix que es presumirà, excepte prova en contra, que l'esportista té residència habitual en territori espanyol quan, d'acord amb els criteris anteriors, resideixi habitualment a Espanya el cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat que depenguin d'aquell.

³³ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada 22 de julio de 2010*. 1º edició a Espanya. París: Publidisa, 2011, p86.

³⁴ Art 9.1 LIRPF.

La qüestió de la residència és vital en impostos de naturalesa personal com és l'IRPF ja que, tal com exposa VELÁZQUEZ CUETO³⁵, “determina que el subjecte sigui gravat, en el seu Estat de residència, per la totalitat de la seva renda mundial³⁶ sense perjudici de l'aplicació de mecanismes que atenuïn o eliminin la doble imposició internacional que es pot produir si els rendiments obtinguts a l'estranger han estat gravats a l'estat de la seva obtenció, o Estat de la font”.

Seguint aquesta línia, seran objecte d'estudi les rendes que obté un esportista resident a Espanya per l'explotació dels seus drets d'imatge quan:

- Siguin obtingudes per l'esportista a Espanya quan realitza l'activitat esportiva en aquest mateix Estat
- Siguin obtingudes de font estrangera, per activitats esportives realitzades a Espanya.

En virtut del principi de tributació per la renda mundial, aquestes rendes hauran de tributar ambdues a l'IRPF.

2.1. La tributació en l'IRPF del Dret a la pròpia imatge.

El punt de partida per entendre tota la fiscalització del Dret a la pròpia imatge és la relació laboral dels esportistes professionals, la qual està qualificada com especial per l'article 2.1 del Real Decret Legislatiu 1/1995, de 24 de març, pel qual s'aprova el Text Refós de la Llei de l'Estatut dels Treballadors (en endavant, ET). No suficient amb aquesta regulació, el Govern promulgà el Real Decret 1006/1985, de 26 de juny, que estableix una regulació específica de la relació laboral dels esportistes professionals i, en el seu article 21, disposa que “allò no regulat pel present Real Decret, seran d'aplicació l'Estatut dels Treballadors i les demés normes de general aplicació en quant

³⁵ VELÁZQUEZ CUETO, F.; La residencia fiscal de las personas físicas, según la legislación española y el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. Consideraciones y aspectos prácticos En MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J.A.; DÍAZ CORRAL M. J.; GUTIÉRREZ LOUSA M. G., *Cuadernos de formación escuela de la hacienda pública instituto de estudios fiscales*, vol. 15/2012, p193.

³⁶ Que l'IRPF gravi la renda mundial de l'esportista significa que sotmet a imposició totes aquelles rendes obtingudes per l'esportista, ja siguin de caràcter nacional o internacional. Ara bé, no les gravarà si un conveni internacional així ho estableix.

no siguin incompatibles amb la naturalesa especial de la relació laboral dels esportistes professionals”, de manera que es considerà el dret laboral comú com a supletori³⁷.

L'esportista professional és el subjecte passiu del tribut, de manera que és necessari determinar el seu concepte i les seves característiques. Segons l'article 2.1 del RD1006/1985 “són esportistes professionals els qui, en virtut d'una relació establerta amb caràcter regular, es dediquin voluntàriament a la pràctica de l'esport per compte i dintre de l'àmbit d'organització i direcció d'un club o entitat esportiva a canvi d'una retribució”.

Es pot veure doncs, que per a qualificar una persona com a esportista professional és necessària la concurrència de cinc requisits:

- Dedicar-se a la pràctica de l'esport.
- Voluntàriament.
- Dins de l'àmbit d'organització i direcció del club o una entitat esportiva.
- Tenir establerta una relació regular amb aquest club o entitat esportiva.
- Rebre una retribució a canvi de la seva activitat.

Si no es compleix algun d'aquests requisits, la persona en qüestió no serà considerada esportista professional als efectes del RD 1006/1985. Així mateix, el segon paràgraf del mateix article 2.1 configura una excepció i estableix que “Queden exclosos de l'àmbit d'aquesta norma aquelles persones que es dediquin a la pràctica de l'esport dins l'àmbit d'un club percebent d'aquest només la compensació de les despeses derivades de la seva pràctica esportiva” de manera que aquests subjectes no es poden considerar esportistes professionals ja que no s'inclouen en l'àmbit d'aplicació el RD 1006/1985 i, en conseqüència, no tindran una relació laboral especial.

Ja determinat el subjecte passiu de l'impost, correspon entrar en l'estudi de la tributació del Dret a la pròpia imatge en l'IRPF. L'apartat que ens ocupa es dedicarà a l'anàlisi de la qualificació tributària de les contraprestacions generades per la utilització del contingut del Dret a la pròpia imatge.

Com ja s'ha explicat anteriorment, els esportistes professionals tenen la capacitat de comerciar amb la seva imatge ja sigui per sí mateix o mitjançant un tercer al qual cedeix l'explotació del Dret però no la seva titularitat. Les quantitats dineràries que generi la

³⁷ Per dret laboral comú com a dret supletori no només s'ha d'entendre l'Estatut dels Treballadors sinó tota la normativa laboral aplicable al cas.

seva explotació hauran de tributar en l'IRPF. No obstant, segons la naturalesa de la cessió tindran règims jurídics diferents dins del mateix impost.

Tal com exposen CAZORLA PRIETO i CORCUERA PÉREZ³⁸ es desprèn de la LIRPF que “qualsevol acció que tingui com a origen una relació per compte d'altri (laboral) o per compte propi (mercantil o civil), que suposi una cessió directa, sense intermediaris, de la imatge de l'esportista a l'entitat esportiva que adquireix el dret a la seva explotació o utilització ha de ser qualificada de rendiment del treball o d'activitat econòmica, respectivament; per contra, quan el titular del dret a la imatge la cedeixi sense existir vincle contractual o relació per compte propi, per si o per mitjà d'una persona interposada, per a la seva explotació posterior en la forma i per a qui aquesta última consideri convenient, estarem en presència d'un rendiment del capital mobiliari, a l'entrar en acció la disposició inclosa en l'article 23.4 e) de la LIRPF”.

A més d'aquestes rentes, també s'estudiarà la imputació de rentes per cessió dels drets d'imatge, les quals gaudeixen d'un règim legal específic.

2.1.1. Rendiments del treball derivats de la pràctica de l'esport

Tal com el seu nom indica, quan un esportista professional rep una retribució dins del marc d'una relació laboral amb un club o una entitat esportiva, aquesta retribució es qualifica com a rendiment del treball.

La prestació de serveis a la qual s'obliga el artista o esportista porta implícita la cessió o consentiment per a la divulgació de la seva imatge. No es concebia, per exemple, que un actor fos contractat per la productora per al rodatge d'una pel·lícula i no permetés la difusió de la seva imatge, o el futbolista que no permetés que el públic li veiés jugar, a l'estadi oa través de la televisió³⁹.

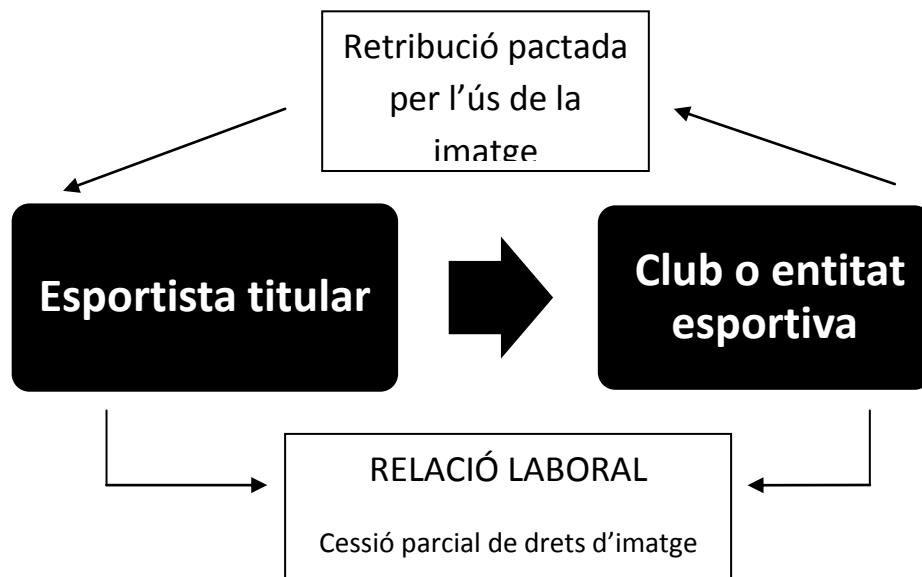
³⁸ CAZORLA PRIETO, LM i CORCUERA TORRES, a: *Los impuestos del deporte*, Aranzadi. Pamplona, 1999, pg. 236.

³⁹ CAÑERO VERA, A.; Las rentas de artistas y deportistas en el marco de los Convenios de Doble Imposición. Jurisprudencia de los Tribunales españoles. En MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J.A.; DÍAZ CORRAL M. J.; GUTIÉRREZ LOUSA M. G., *Cuadernos de formación escuela de la hacienda pública instituto de estudios fiscales*, vol. 15/2012, p42.

En aquest sentit, el TS⁴⁰ assenyala que “el contracte laboral entre l'esportista i el club inclou la cessió del dret a l'explotació de la seva imatge dins l'àmbit de les actuacions esportives en què participi el club, però no fora de les mateixes, és a dir, no autoritza que es venguin samarretes, fotos, pòster, etc. amb la imatge”.

Per tant, aquesta relació és regida per dos subjectes diferents units per una relació laboral:

- L'esportista professional que cedeix una part dels seus drets d'imatge.
- El club o entitat esportiva que els explota.



Atenent a l'article 17.1 de la LIRPF “es consideren rendiments íntegres del treball totes les contraprestacions o utilitats, qualsevol que sigui la seva denominació o naturalesa, dineràries o en espècie, que derivin, directament o indirectament, del treball personal o de la relació laboral o estatutària i no tinguin el caràcter de rendiments de activitats econòmiques”.

El rendiments del treball s'equiparen amb el salari, que segons l'article 33 de l'ET és “la totalitat de les percepcions econòmiques dels treballadors, en diners o en espècie, per la prestació professional dels serveis laborals per compte d'altri”.

⁴⁰ STS 5266/2008, de 17 de març de 2003, [3770/2003] FJ 4.

En per l'apartat j) de l'article 17.1 LIRPF del RD 1065/1985 , el qual exposa que, "tindran la consideració de rendiments íntegres del treball les retribucions laborals de caràcter especial" s'està qualificant expressament com a salari dels beneficis obtinguts per la comercialització dels drets d'imatge de l'esportista, ja que formen part de la contraprestació que li paga el club en el marc d'una relació laboral.

Ara bé, per considerar que els drets d'imatge s'inclouen en el salari, el club que els explota ha de ser el mateix que manté una relació laboral amb l'esportista, sinó els beneficis tindrien una qualificació diferent en l'IRPF. En concret, aquesta última situació implicaria que la renda derivada dels drets d'imatge tributés en concepte de rendiments d'activitat econòmiques o de rendiments del capital mobiliari.

En referència al primer dels casos l'article 27.1 LIRPF considera "rendiments íntegres d'activitats econòmiques aquells que, procedint del treball personal i del capital conjuntament, o d'un sol d'aquests factors, suposin per part del contribuent l'ordenació per compte propi de mitjans de producció i de recursos humans o d'un d'ambdós , amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis".

No obstant això la diferència entre rendiments del treball i activitats econòmiques és clara i així ho exposa la doctrina. CARMEN MORÓN distingeix els dos supòsits establint que "l'ordenació per compte propi, inevitablement unida a l'assumpció dels riscos derivats de la mateixa, és la clau que converteix qualsevol activitat en una activitat econòmica. Així doncs, les retribucions derivades del desenvolupament d'una activitat esportiva seran rendiments del treball quan aquella es realitzi en règim de dependència, assumint un tercer els regs de l'activitat; per contra, seran rendiments d'activitat econòmica, quan l'activitat esportiva quan l'esportista la desenvolupi per compte propi"⁴¹.

Tot i que aquesta delimitació resulta simple, es pot creure aplicable l'article 25.4 d) de la LIRPF, ja que el contracte entre esportista i club significa una cessió parcial de drets d'imatge i aquest article qualifica com a rendiments íntegres del capital mobiliari "els procedents de la cessió del dret a l'explotació de la imatge o del consentiment o autorització per utilitzar, llevat que la cessió tingui lloc en l'àmbit d'una activitat econòmica", és a dir, quan l'esportista cedeix a un tercer l'explotació de la seva imatge.

⁴¹ MORÓN PÉREZ, C.; La tributación de los deportistas. En *Anales de Derecho de la Universidad de Murcia*. nº 30, 2012, p167.

Aquest precepte no pressuposa cap requisit per a considerar com a rendiments del capital mobiliari els beneficis en qüestió sinó que el qualifica com a tals de manera automàtica i arbitrària, donant a entendre qualsevol renda obtinguda per la comercialització de la imatge per part del club en virtut d'una la prèvia cessió dels mateixos per l'esportista sempre serà considerada rendiment del capital mobiliari.

Tal com exposa MENÉNDEZ MORENO⁴² en referència a la problemàtica qualificació del rendiments obtinguts per la comercialització dels drets d'imatge, l'article 25.3 d) de la LIRPF, hauria d'haver “distingit per una banda la qualificació dels rendiments d'aquell a qui físicament pertany la imatge (titular doncs, a la vegada, del dret d'imatge en quant a dret de la personalitat); els rendiments del qual haurien d'haver sigut qualificats com a rendiments del treball; en tant que, en el supòsit dels rendiments derivats de la cessió del dret d'imatge per qui sent titulars del seu contingut patrimonial no ho són del dret a la personalitat, és correcta la qualificació que fa la Llei de rendiments del capital mobiliari”.

Per tal de qualificar definitivament com a rendiments del treball els beneficis que els esportistes professionals obtenen de la cessió dels seus drets d'imatge es considerin gran part de la doctrina⁴³ exigeixen uns requisits referents a la naturalesa de l'obtenció de la renda en qüestió:

1. Que la utilització de la imatge sigui inherent a l'acompliment de la feina de l'esportista.
2. Que aquestes rendes no derivin d'una explotació diferència per part d'un tercer aliè a la relació laboral.

⁴² MENÉNDEZ MORENO, A.; Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas” en *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000 pàg 633; En MARTÍN MORO, M.; *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*. Tesis doctoral inèdita, dirigida per Alzaga Ruíz, Itziar. Universidad Rey Juan Carlos. 2012, p560.

⁴³ PLAZA Y JABAT, S.; El Derecho a la imagen, su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario. En *Crónica Tributaria*, nº 81, Instituto de estudios fiscales, Madrid, 1997, pp87-100.

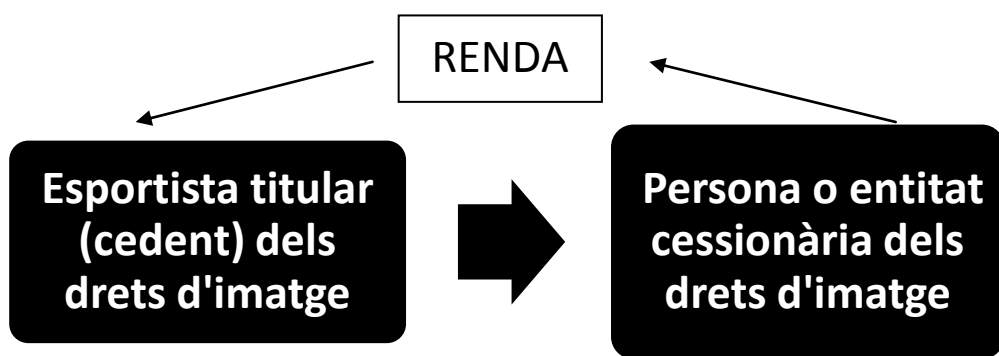
3. Que la utilització de la imatge de l'esportista per part del club o entitat esportiva sigui consubstancial a la prestació del treball que comporta la signatura del contracte laboral especial⁴⁴.

El club té dret a una part limitada dels drets d'imatge de l'esportista en base al contracte laboral –retransmissió televisiva d'esdeveniments esportius– i , per tant, l'explotació d'aquella part dels mateixos que no s'inclogui en el contracte tindran consideració de rendiments del capital mobiliari.

2.1.2. Rendiments del capital mobiliari

La nota més característica perquè les rendes derivades de la comercialització dels drets d'imatge siguin considerades com a rendiments del capital mobiliari és que siguin percebudes directament per l'esportista titular d'aquests drets, dins d'una relació en la qual intervenen dues parts:

- D'una banda l'esportista titular dels drets d'imatge que cedeix la seva explotació (cedent) i per un altra;
- El cessionari de l'explotació d'aquests drets que retribuirà l'esportista⁴⁵.



Actualment, l'art. 25.4.d) de la LIRPF qualifica expressament com a rendiments del capital mobiliari “els procedents de la cessió del dret a l'explotació de la imatge o del

⁴⁴ En MARTÍN MORO, M.; Ob. Cit. 2012, pp560-561.

⁴⁵ LASARTE ÁLVAREZ J.; JESÚS RAMOS PRIETO J.; MÓNICA ARRIBAS LEÓN.; *Deporte y fiscalidad*. 1ª ed. Sevilla: Consejería de Turismo, Comercio y Deporte; 2008, p407.

consentiment o autorització per utilitzar, llevat que la cessió tingui lloc en l'àmbit de una activitat econòmica”.

El que es desprèn d'aquest precepte és que sempre que es cedeixi el dret a l'explotació de la imatge o es consenti o s'autoritzi la seva utilització per part d'un tercer les quantitats percebudes directament del cessionari tindran la consideració de rendiments del capital mobiliari. No obstant això, aquesta afirmació no és absoluta ja que és necessari el compliment d'uns requisits en la naturalesa de l'obtenció de la renda per tal de qualificar-la com a rendiments del capital mobiliari i no com a altres tipus de renda.

En aquest cas la Llei únicament atribueix aquesta qualificació quan existeix una cessió del dret d'explotació de la imatge en el marc d'una relació jurídica de caràcter no laboral. És aquest últim tret el que marca la diferència amb els rendiments del treball, ja que les retribucions derivades dels drets d'imatge tributaran com a tals quan estiguin estrictament subjectes una relació laboral de l'esportista amb el club. És a dir, per a considerar una renda com a capital mobiliari hi ha la necessitat que provingui d'una relació extralaboral.

Les rendes derivades dels drets d'imatge que obté l'esportista entren dins de la categoria tributària de rendiments de capital mobiliari quan el mateix esportista no ordeni per compte propi mitjans de producció i / o recursos humans per intervenir en la cessió dels seus drets d'imatge⁴⁶. Únicament, quan la cessió tingui lloc en l'àmbit d'una activitat econòmica, és a dir, que la activitat habitual de l'esportista sigui l'explotació per si mateix del dret d'imatge, la renda es qualificarà de rendiment de l'activitat econòmica⁴⁷.

M'agradaria fer una aportació personal en referència al fet que els drets d'imatge estan exclosos de l'anomenada “renta estalvi” ja que la doctrina no li dona cabuda en els seus estudis i, tal com s'explicarà a continuació, considero que és una mesura clara d'antielusió fiscal digna de ser mencionada

Aquesta és una renda de tipus fix, és a dir, sigui quina sigui la quantitat d'ingressos que de li gravin al contribuent sempre es pagarà el mateix tan per cent d'impostos. L'IRPF,

⁴⁶ URQUIZU CAVALLÉ, A.; Fiscalidad internacional de los deportistas. En DELGADO GARCÍA, A.M., OLIVER CUELLO, R. QUINTANA FERRER, E.; *Fiscalidad del deporte*. 1º edició. J.M. Bosch Editor, 2008, p279.

⁴⁷ MARTÍN MORO, M.; Ob. Cit. p562.

per contra, és un impost progressiu, la qual cosa significa que com més capital s'obtingui d'una activitat més impostos es pagaran.

L'article 46 a) de la LIRPF estableix que constitueixen la renda de l'estalvi "els rendiments del capital mobiliari previstos als apartats 1, 2 i 3 de l'article 25 d'aquesta Llei". Ja s'ha explicat que els ingressos procedents de la cessió del dret d'explotació dels drets d'imatge estan regulats a l'article 25.4 LIRPF⁴⁸ i, per tant, s'exclouen de la renda estalvi, que actualment té un tipus màxim del 15%, i s'aplicarà l'escala progressiva de l'IRPF amb un tipus màxim del XXX.

El caràcter elusiu recau en que els drets d'imatge aporten altíssims beneficis econòmics als esportistes i aquesta norma evita que tributin per un tipus proporcionalment baix com és el de la renda estalvi, obligant-los a tributar en tipus més elevat.

2.1.3. Rendiments d'activitats econòmiques

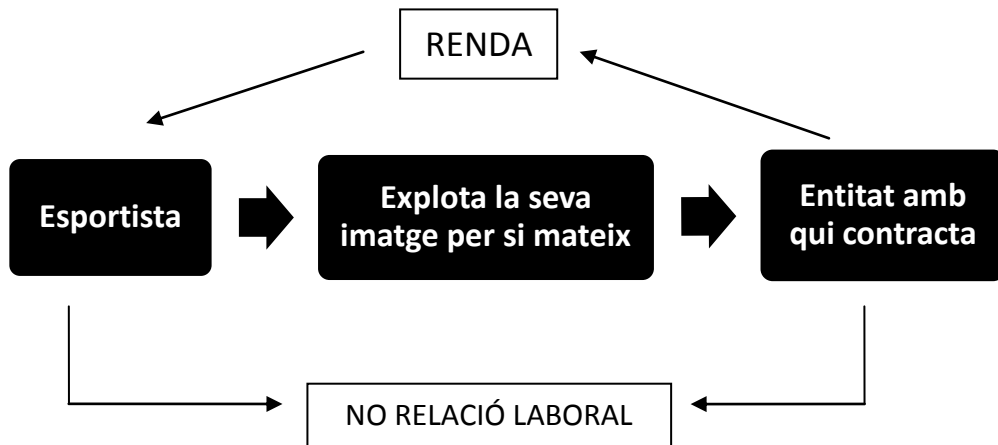
Tal com indica l'art. 27 de la LIRPF "es consideraran rendiments íntegres d'activitats econòmiques aquells que, procedint del treball personal i del capital conjuntament, o d'un sol d'aquests factors, suposin per part del contribuent l'ordenació per compte propi de mitjans de producció i de recursos humans o d'un dels dos, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis".

Existiran dos subjectes:

- L'esportista que explota de forma autònoma la seva imatge actuant com a empresari o professional i fora del marc de qualsevol relació laboral⁴⁹.
- L'entitat que es beneficia dels drets d'imatge i paga una remuneració a l'esportista a canvi.

⁴⁸ 25.4.d) de la LIRPF qualifica expressament com a rendiments del capital mobiliari "els procedents de la cessió del dret a l'explotació de la imatge o del consentiment o autorització per utilitzar, llevat que la cessió tingui lloc en l'àmbit de una activitat econòmica".

⁴⁹ Exemples d'aquests esportistes serien els que realitzen esports individuals com per exemple tenistes, golfistes o ciclistes.



Els beneficis que l'esportista pot obtenir no presenten cap dificultat notable en la seva qualificació com a activitats econòmiques ja que es qualificarà com a tal mentre no concorrin els requisits establerts per a ser considerat rendiments del treball o del capital mobiliari.

L'exploració dels drets d'imatge pot generar a l'esportista rendiments d'activitats econòmiques quan aquest subjecte actuï com un empresari o professional, això és, quan en el desenvolupament d'aquesta activitat d'exploració directa ordeni per compte propi els recursos materials i humans necessaris per la obtenció de la seva renda⁵⁰. Per tant, no s'ha de produir una explotació indirecta o, el que és el mateix, la cessió dels drets d'imatge a un tercer per a que els exploti a canvi d'una remuneració.

Pel que fa als requisits, l'article 27.2 de la LIRPF destaca que l'esportista haurà d'estar donat d'alta al règim laboral de treballadors autònoms per tal de considerar que desenvolupa l'activitat per si mateix i amb independència de qualsevol subjecció a una relació laboral en la que consta com a empleat. A més, si l'activitat es realitza de forma exclusiva en un establiment comercial, el mateix article exigeix per a l'ordenació de la mateixa l'esportista tingui una persona empleada amb contracte laboral i a jornada completa.

Així doncs, tal com exposa MORON PÉREZ⁵¹, l'esportista que presti els seus serveis de forma independent, al marge de l'àmbit organitzatiu d'una altra persona o entitat,

⁵⁰ MARTÍN MORO, M.; Ob. Cit. p566.

⁵¹ MORÓN PEREZ, C.; Ob. Cit. p182.

sigui quina sigui la relació jurídica que li doni cobertura -arrendament, societat, comissió, patrocini, etc.- percebrà rendiments d'activitat econòmica". D'aquesta manera, tindran tal consideració les quantitats que l'esportista cobra per participar a títol individual en un espectacle o esdeveniment esportiu, els premis que rebi derivats d'aquesta participació individual o la remuneració que percebi per explotar ell mateix la seva imatge.

De la mateixa manera, si l'activitat de patrocini és directa entre patrocinador i esportista, bé a través d'un contracte de patrocini, sponsoring o simplement amb contractes mercantils o d'arrendament de serveis, la compensació econòmica per la utilització de la imatge per aquest percebuda tindrà la consideració de rendiment professionals⁵².

2.1.4. Especial referència a la Imputació de rentes per la cessió de drets d'imatge

De tots els rendiments que pot obtenir l'esportista professional, la imputació de rentes per la cessió de drets d'imatge és el que suscita més controvèrsia ja que la LIRPF dedica una Secció exclusiva anomenada Drets d'imatge a la tributació dels mateixos, en concret al seu article 92.

L'article 92 de la LIRPF no dona cap definició del concepte en qüestió de manera que, tal com estableix la doctrina, es qualificarà com imputació de rendes les retribucions percebudes per l'explotació dels drets d'imatge quan les persones físiques titulars de drets d'imatge les percebin d'entitats o persones que hagin estat cessionàries d'aquests drets, quan passin determinades circumstàncies que fan presumir que els cessionaris són mers interposats que tenen per objecte deslocalitzar aquest tipus de contraprestacions⁵³.

Tal com s'ha explicat anteriorment les rentes generades per la cessió de l'explotació dels drets d'imatge que s'obtenen directament del cessionari per part de l'esportista, fora de l'àmbit d'una activitat econòmica, tributaran com a rendes del capital mobiliari.

El mètode d'imputació de rendes funciona diferent, existeix una cessió dels drets d'imatge a un tercer que els explota però amb una persona interposada entre el titular

⁵² ISAAC MERINO J.; Tributación de los derechos de imagen. En *Anuario de la Facultad de Derecho*, Nº 17, 1999, p81.

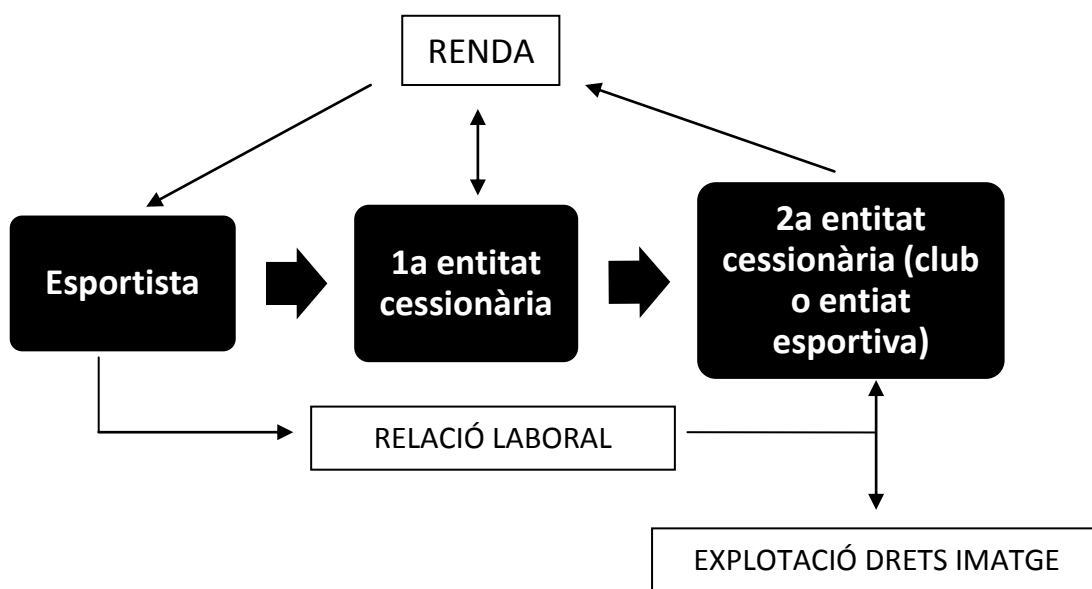
⁵³ MARTÍN MORO, M.; Ob. Cit. p560.

dels drets d'imatge (cedent) i el cessionari últim, de manera que hi ha un cessionari que fa d'intermediari entre els dos.

En aquest supòsit els subjectes que intervenen són tres⁵⁴:

- L'esportista titular dels drets d'imatge (cedent).
- La persona o entitat que satisfà les contraprestacions derivades de l'explotació dels drets d'imatge, amb la qual l'esportista no manté una relació laboral (1r cessionari).
- La persona o entitat cessionària dels drets d'imatge amb la qual l'esportista manté una relació laboral (2n cessionari).

Si concorren tots tres elements, les rentes que obtingui l'esportista per la cessió a tercers de l'explotació dels seus drets d'imatge es sotmetran al règim tributari específic previst per l'article 92 de la LIRPF.



Abans d'instaurar el règim fiscal especial de l'article 92 aquesta pràctica s'utilitzava com a un sistema de planificació que permetia clarament l'evasió d'impostos per part de l'entitat esportiva i l'esportista. Tan abans com actualment, el sistema funciona de la manera següent:

1. L'esportista té un contracte laboral amb el club, la qual cosa implica una cessió intrínseca d'una part limitada dels drets d'imatge.

⁵⁴ LASARTE ÁLVAREZ J.; JESÚS RAMOS PRIETO J.; MÓNICA ARRIBAS LEÓN.; Ob. Cit. p410.

2. L'esportista cedeix a la societat interposada (1r cessionari) l'explotació dels seus drets d'imatge.
3. El club (2n cessionari) té un contracte amb la societat (1r cessionari) pel qual li compra els drets d'imatge que l'esportista li ha cedit anteriorment.
4. La societat (1r cessionari) abona a l'esportista les quantitats pagades pel club (2n cessionari) en concepte dels seus drets d'imatge.

D'aquesta manera els beneficis econòmics que obtingués l'esportista tributaven per l'Impost de societats (en endavant, IS) ja que eren beneficis directament obtinguts per una societat i no per ell. La clau de l'entramat és que s'esquivava el pagament directe de la renda per part del club a l'esportista en virtut de la relació laboral, que si fos obtinguda directament s'englobaria dins de la mateixa, de manera que tributaria com a rendiments del treball en l'IRPF amb tipus molt més elevats que si tributés en l'IS. A més d'evadir el pagament d'impostos en l'IRPF, aquesta pràctica també suposava que el club s'estalviés realitzar les corresponents retencions en l'impost que la llei imposa.

El que s'explicarà en aquest apartat és que, amb reforma de la LIRPF feta el 2006, l'esportista si que ha d'integrar en la seva base imposable i tributar en l'IRPF les quantitats pagades pel club esportiu en concepte de retribució de drets d'imatge a societats a les quals els futbolistes i tècnics contractats pel club havien cedit prèviament el dret a l'explotació de les seves respectives imatges⁵⁵.

En referència a aquesta pràctica, SIMÓN ACOSTA⁵⁶ opina que "no té sentit que el club li pagui a la societat en concepte de cessió de drets d'imatge del jugador perquè la societat no pot cedir al club el que el club ja té per dret adquirit directament en el contracte laboral. Per tant, el pagament realitzat pel club a la societat no pot tenir altra causa que la retribució deguda al treballador i el que aquest ha cedit a la societat no és pròpiament el dret a explotar la imatge, sinó el dret de crèdit que ostenta contra el club en virtut de la relació laboral. En definitiva, quan el club paga a la societat satisfà i compleix l'obligació que té no amb la societat, sinó amb jugador. Es tracta del pagament d'una renda de treball del jugador i està sotmesa a retenció a compte si el jugador és resident a Espanya”.

⁵⁵ SIMÓN ACOSTA, E.: “Cesión de los derechos de imagen”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 7417/2000, BIB 2000/1877, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 1.

⁵⁶ SIMON ACOSTA, E.; Ob. Cit, p 2.

En el cas que aquesta pràctica la dugui a terme un esportista amb residència fiscal espanyola que realitza l'activitat esportiva a Espanya i obté la corresponent contraprestació per l'explotació dels seus drets d'imatge aquesta renta simplement haurà de tributar a Espanya, éssent aplicable la imputació de rendes.

Ara bé, l'article 92.⁵⁷ de la LIRPF estableix que la imputació de rendes s'aplicarà sens perjudici d'allò que disposin els tractats o els convenis internacionals.

Tal com exposa ÁNGEL URQUIZU⁵⁸ s'ha de respectar la distribució de la potestat tributària continguda en els CDI subscrits per Espanya, atenent la qualificació de la renda⁵⁹.

El mateix autor⁶⁰ que mitjançant l'aplicació de la clàusula antielusió de l'article 17.2 del Model OCDE de CDI existeixen dues possibilitats davant l'obtenció de rendes per l'explotació dels drets d'imatge obtingudes directament de la pràctica de l'activitat esportiva:

- En cas que l'esportista resident a Espanya obtingui rendes d'una entitat no resident per la cessió de drets d'imatge derivats de la realització d'activitats esportives concretes en un altre Estat aquestes rendes es poden sotmetre a imposició en l'Estat on es realitzen les activitats, i a Espanya. En conseqüència, es pot aplicar, quan concorrin les circumstàncies necessàries, el règim d'imputació de rendes per la cessió de drets d'imatge.
- Si l'esportista resident a Espanya obté rendes d'una entitat no resident per la cessió de drets d'imatge derivats d'activitats esportives concretes a Espanya, aquestes rendes se sotmeten a imposició a Espanya i, per tant, també es pot

⁵⁷ “Artículo 92 Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen [...] 7. Lo previsto en los apartados anteriores de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno y en el artículo 4 de esta ley”.

⁵⁸ URQUIZU CAVALLÉ, A.; Ob. Cit. p280.

⁵⁹ Si la cessió de drets d'imatge s'associa a la mateixa activitat esportiva, s'aplicarà l'art. 17 del Model CDI, en canvi, si no s'associa a la mateixa activitat esportiva, i en funció del tipus de contracte cessió, caldrà atendre altres articles del Model CDI (per exemple, art. 7, beneficis empresarials; art. 14, treballs independents, o art. 12, cànons).

⁶⁰ URQUIZU CAVALLÉ, A.; Ob. Cit. pp280-281.

aplicar, quan concorrin les circumstàncies necessàries, el règim d'imputació de rendes per la cessió de drets d'imatge.

No obstant això, si la contraprestació que rep l'esportista en virtut dels seus drets d'imatge no deriva directament de la pràctica esportiva no aplicarem l'article 17.2 però, qualsevol que sigui l'article aplicable també pot concórrer el règim d'imputació de rendes quan es compleixin els requisits que es requereixen.

L'article 92 de la LIRF determina els requisits necessaris per tal de poder aplicar el règim d'imputació de rendes obtingudes per l'explotació dels drets d'imatge. Estableix que els contribuents imputen en la base imposable de l'IRPF la quantitat a què es refereix l'apartat 3⁶¹ del mateix quan concorrin les circumstàncies següents:

- “a)Que haguessin cedit el dret a l'explotació de la seva imatge o haguessin consentit o autoritzat la seva utilització a una altra persona o entitat, resident o no resident. Als efectes del que disposa aquest paràgraf, és indiferent que la cessió, consentiment o autorització hagués tingut lloc quan la persona física no fos contribuent”.

El primer requisit implica que l'esportista sigui resident a Espanya i que cedeixi l'explotació de la seva imatge a una persona o entitat (cessionari 1) que pot tenir tan residència espanyola com no, el resultat és el mateix.

N'hi ha prou que la residència sigui efectiva en el moment en què es procedeix a la imputació de les rendes derivades dels drets d'imatge, mentre que la cessió podria haver-se produït abans que l'esportista estigués residint en territori espanyol⁶².

⁶¹ Aquesta quantitat, tal com s'indica en l'apartat 3 de l'article 92 de la LIRPF serà: "La quantitat a imputar serà el valor de la contraprestació que hagi satisfet amb anterioritat a la contractació dels serveis laborals de la persona física o que hagi satisfer la persona o entitat a què es refereix el paràgraf c) de l'apartat 1 (el club) pels actes que s'hi assenyalen. Aquesta quantitat s'incrementarà en l'import de l'ingrés a compte i es minorarà en el valor de la contraprestació obtinguda per la persona física com a conseqüència de la cessió, consentiment o autorització a què es refereix el paràgraf a) de l'apartat 1 (la societat interposada o cessionari), sempre que aquesta s'hagués obtingut en un període impositiu en què la persona física titular de la imatge sigui contribuent per aquest impost "

⁶² LASARTE ÁLVAREZ J.; JESÚS RAMOS PRIETO J.; MÓNICA ARRIBAS LEÓN.; Ob. Cit. p412.

- “b) Que prestin els seus serveis a una persona o entitat en l'àmbit d'una relació laboral (2n cessionari)”.

L'esportista ha de mantenir una relació laboral sota la direcció d'un club o entitat esportiva (cessionari 2). No s'aplicarà la imputació de rentes si l'esportista realitza una activitat econòmica per si mateix o contracta amb una entitat amb la que no té relació laboral.

- “c) Que la persona o entitat amb la qual el contribuent mantingui la relació laboral, o qualsevol altra persona o entitat vinculada amb elles en els termes de l'article 16 del text refós de la Llei de l'Impost sobre Societats, hagi obtingut, mitjançant actes concertats amb persones o entitats residents o no residents la cessió del dret a l'explotació o el consentiment o autorització per a la utilització de la imatge de la persona física”.

El club o entitat esportiva (2n cessionari) que manté una relació amb l'esportista ha d'obtenir de l'entitat interposada (1r cessionari) el dret a explotar els drets d'imatge de l'esportista. No importa que hi hagi més d'una societat interposada ja que, al final, el club obtindrà directament per l'últim cessionari el dret d'explotació.

2.1.4.1. La “regla 85-15”

L'article 93.2⁶³ de la LIRP estableix un altre requisit, en aquest cas quantitatiu, per a la procedència de la imputació de rentes. Aquesta regla implica per poder aplicar el règim d'imputació de rentes la contraprestació satisfeta a l'esportista per l'explotació de drets d'imatge ha de ser superior al 15% de la suma entre la quantitat d'aquesta contraprestació i la renda obtinguda en virtut del contracte laboral amb el club o la entitat esportiva⁶⁴.

⁶³ “2. La imputació a què es refereix l'apartat anterior no és procedent quan els rendiments del treball obtinguts en el període impositiu per la persona física a què es refereix el paràgraf primer de l'apartat anterior en virtut de la relació laboral no siguin inferiors al 85 per cent de la suma dels esmentats rendiments més la total contraprestació a càrrec de la persona o entitat a què es refereix el paràgraf c) de l'apartat anterior pels actes que s'hi assenyalen.”

⁶⁴ **EXEMPLE PRÀCTIC:** l'esportista rep 100.000 euros entre contraprestació laboral i retribució per l'explotació dels seus drets d'imatge. 84.000 euros responen a rendiments del treball i 16.000 als drets d'imatge. En aquest cas seria aplicable la imputació de rendes, els drets d'imatge d'inclourien directament en la base imposable de l'esportista i tributarien en l'IRPF.

Tal com adverteixen CAZORLA PRIETO i CORCUERA TORRES⁶⁵, “aquesta renda tributarà com a dividends, retribucions de la cessió, o qualsevol concepte semblant, però la seva tributació dependrà del concepte en què es reparteixin o lliurin a l'esportista. Només si es lliuren com a part de la renda obtinguda per l'esportista hauran de tributar com qualsevol altre ingrés gravat en l'IRPF”.

En cas que se superi aquest límit quantitatiu, la retribució que s'inclourà en la base imposable general del mateix, tributant en l'IRPF, és el valor de la contraprestació que hagi satisfet, amb anterioritat a la contractació dels serveis laborals de la persona física, o que hagi de satisfer, la persona o entitat amb qui l'esportista manté la relació laboral o última cessionària per la cessió dels drets d'imatge⁶⁶.

⁶⁵ CAZORLA PRIETO, LM i CORCUERA TORRES.; Ob. Cit. p240.

⁶⁶ MARTÍN MORO, M.; Ob. Cit. p574.

CAPÍTOL III

3. La fiscalitat del Dret a la pròpia imatge en l'àmbit internacional.

El món de l'esport professional és, probablement, l'element més incident i influent en la societat a causa del constant flux d'informació pública que genera, influeix en tota la població dels països desenvolupats. A més de representar l'entreteniment per excel·lència del qual tothom es beneficia i estar considerat com a un pilar clau de la cultura general de qualsevol país, és configura com una organització econòmica mundial que genera quantitats desorbitades de diner, a més d'ocupació laboral, i és que els esdeveniments esportius.

Aquesta vessant internacional del món de l'esport implica que existeixi un trànsit constant de treballadors emigrants de manera que, en la gran majoria de casos, esportistes nacionals d'altres països es troben en una situació d'obtenció de rendes en llocs diferents a la seva residència fiscal i neix la necessitat d'aplicar les normes internacionals corresponents per planificar com tributaran.

En aquest sentit, BURGOS DÍAZ⁶⁷ exposa que “el fet que els artistes i els esportistes percebin rendes de diferents països, en la seva condició de residents i / o de no residents, fa que aquest grup de contribuents sigui més vulnerable als problemes de doble imposició”.

3.1. Els Convenis de Doble Imposició Internacional.

És impossible entendre la regulació normativa tributària dels Estats sense realitzar una aproximació als convenis internacionals de doble imposició, els quals els permeten entrar a articular i modular la potestat tributària dels Estats que s'hi subscriuen.

La doctrina espanyola entén per una situació de doble imposició tributària aquella situació per la qual una mateixa renda o un mateix bé resulta subjecte a imposició en

⁶⁷ BUITRAGO DÍAZ, E.; El derecho de imagen en los convenios para evitar la doble imposición sobre la renta. El caso de los artistas y deportistas. En *Revista De Derecho Fiscal*. Editorial Universidad Externado De Colombia, 2009. Data i hora de consulta 14/03/15, 15:21:34, p281.

http://portal.uexternado.edu.co/pdf/5_revistaDerechoFiscal/RDF%205/EsperanzaBuitrago.pdf

dos o més països, per la totalitat o part del seu import, durant un mateix període impositiu -si es tracta d'impostos diaris- i per una mateixa causa⁶⁸.

Com bé explica SÁNCHEZ GARCÍA⁶⁹ “la doble imposició internacional impedeix l'equitativa distribució internacional del producte dels tributs, ja que un mateix fet imposable no s'ha de sotmetre a tributació dues vegades, pel fet de quedar vinculats a dos països diferents, ja sigui pel seu origen o per la residència de la seva titular. Quan la circumstància anterior es produeix, això comporta una desigualtat de tracte en relació a determinades persones que no té raó de ser”.

Aquesta situació exigeix l'existència de mecanismes internacionals que permetin evitar doble imposició, sufragant aquesta situació desfavorable per aquell subjecte que obté rendes per explotació dels drets d'imatge en un país diferent d'aquell on és resident. La resposta de la comunitat internacional donà resposta a aquesta situació mitjançant, com ja s'ha dit anteriorment, els CDI.

El problema de la utilització d'aquests instruments resideix en l'ús que en els operadors econòmics –i en el cas que ens ocupa, els esportistes- que ajusten les seves operacions comercials i la seva estructura organitzativa a les diverses regulacions convencionals per tal de reduir al màxim possible la càrrega tributària, de manera que els CDI es converteixen en un incentiu per a que les grans empreses, cada cop més, adoptin polítiques econòmiques elusives.

En el cas que ens ocupa, ja s'ha vist anteriorment que els esportistes professionals utilitzen tot tipus d'entramats fiscals⁷⁰ per tal d'eludir la tributació de les rendes derivades de la comercialització dels seus drets d'imatge ja que el diner derivat del prestigi de tot allò que representen amb el seu físic constitueix la major part dels seus ingressos totals.

⁶⁸ BORRÁS RODRÍGUEZ, A.; La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales. En CORDÓN EZQUERRA, T.; *Manual de fiscalidad internacional*. 3ª edició, Instituto de estudios fiscales, Ministerio de Hacienda. Madrid: 2008, p30.

⁶⁹ SÁNCHEZ GARCÍA, N.; *La doble imposición internacional*. Data i hora de consulta 12/05/2015, 19:43:11, p1. http://www.ces.gva.es/pdf/trabajos/articulos/revista_16/art2-rev16.pdf

⁷⁰ La utilització de societats interposades controlades pels mateixos esportistes.

Per tal d'evitar aquesta situació, organitzacions com la OCDE o Nacions Unides han estat elaborant Models de Conveni⁷¹ que serveixen de pauta per la negociació i ratificació de CDI bilaterals entre estats. Així mateix, en els comentaris al Model OCDE s'exposa que pot haver doble imposició en tres casos diferents:

- “Quan els dos estats contractants gravin a una mateixa persona per la seva renda i el seu patrimoni totals.
- Quan una persona, resident d'un Estat contractant, obtingui rendes o posseeixi elements patrimonials (o de patrimoni) en l'altre Estat contractant i els dos Estats gravin aquestes rendes o elements patrimonials.
- Quan els dos estats contractants gravin a una mateixa persona, no resident ni en un ni en un altre dels estats contractants, per les rendes que obtingui o per el patrimoni que posseeixi en un Estat contractant. Aquest pot ser el cas, per exemple, d'un no resident que tingui un establiment permanent en un Estat contractant del qual obtingui rendes o posseeixi patrimoni en l'altre Estat contractant.”⁷²

En aquesta part del treball s'estudiarà la qualificació tributària dels ingressos procedents de l'explotació dels drets d'imatge dels esportistes, generats a un altre Estat, quan existeixi un CDI entre aquest i Espanya.

Aquesta anàlisi es farà d'acord a diverses disposicions concretes del Model OCDE de CDI que, tal com explica GARCÍA PRATS⁷³, “té com a missió fonamental, servir de guia durant el procés de negociació dels convenis fiscals internacionals, oferint una estructura i uns criteris de repartiment de la competència tributària i de la seva comprensió elaborats a nivell internacional com a fruit del consens dels països intervinents en aquest procés”.

⁷¹ Desde finales de la Primera Guerra Mundial, per tal de reactivar l'expansió internacional de les empreses, frenada per la situació de crisi generada per la postguerra.

⁷² INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF), Ob. Cit. p180.

⁷³ GARCÍA PRATS, F.A.; *Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición*, en *Crónica Tributaria*, nº 133, 2009, p106.

3.2. El concepte d'esportista en el Model OCDE de CDI.

És l'article 17 del Model OCDE el precepte dedicat exclusivament a les rentes obtingudes per esportistes –i pels artistes, cas que no ens ocupa– entre les quals s'inclouen les derivades dels seus drets d'imatge.

Inicialment, aquest article incorporava el concepte *athlete*, equiparant la disciplina esportiva a aquell esports practicats en els jocs olímpics. Arrel de la seva estricta interpretació, el terme *athlet* va ser substituït el 1992 per *sportmen* amb la finalitat de crear una noció més ampla del concepte que inclogués els esports que requereixen un esforç tan físic mental.

En l'actualitat jurídica l'article 17 del Model OCDE no dona una clara definició del concepte esportista.

El seu significat ha estat desenvolupat pels comentaris al Model OCDE de CDI realitzats pel Comité d'Assumptes Fiscals de la OCDE però no de manera conceptual, sinó amb l'elaboració d'una llista enumerativa i oberta que serveix d'exemple i referència per determinar quines activitats qualificarien com a esportista aquell subjecte que les practica.

En aquest sentit estableix que el terme "esportista" no limita als participants en manifestacions esportives tradicionals (com, per exemple, corredors, saltadors, o nedadors). Es refereix també, per exemple, a jugadors de golf, genets, futbolistes, jugadors de criquet i de tennis, i pilots d'actuacions de carrera. L'article és igualment aplicable a les rendes d'altres activitats que puguin ser considerades com a espectacle; per exemple el billar, el billar anglès *snooker*- i els tornejos d'escacs i de bridge⁷⁴.

Aquest article s'aplica únicament a aquells esportistes que manifestin l'activitat esportiva en públic, ja sigui en directe o per difusió per qualsevol mitjà de comunicació⁷⁵. No obstant això, CAÑERO VERA⁷⁶ afegeix que "això no ha de ser obstacle per a incloure dins d'aquesta categoria aquelles activitats que, excepcionalment, es duguin a terme "a porta tancada" (per exemple, la sanció disciplinària a un equip de

⁷⁴ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF), Ob. Cit p281.

⁷⁵ SANDLER. D.; *The Taxation of International Entertainers and Athletes: All the World's a Stage*. 1º edició: Chicago, Kluwer Law International, 1995, p181.

⁷⁶ CAÑERO VERA, A.; Ob. Cit. p40.

futbol obliga disputar una trobada sense públic)” ja que la seva publicitat no resulta immediata però pot ser difosa mitjançant altres canals de comunicació.

Tal com s’explica en Comentaris al Model OCDE de CDI, l’article 17 no serà d’aplicació a al personal administratiu o de suport, de manera aquelles persones que mantinguin una relació amb els esportistes o el club esportiu⁷⁷ que no exerceixin l’activitat esportiva en sentit estricte no es sotmetran a la tributació especial dels esportistes.

3.3. La tributació dels drets d’imatge en el Model OCDE de CDI.

La tributació de les rendes derivades de l’explotació dels drets d’imatge obtingudes pels esportistes en altres països amb els quals Espanya ha ratificat un CDI es sotmet a les directrius del Model OCDE de CDI que s’apliquen a aquest tipus de renta.

Aquest Model de CDI regula específicament les rendes obtingudes pels esportistes en el seu article 17, que diu així:

“Art. 17. Artistes i esportistes.

1. No obstant les disposicions dels articles 7 i 15, les rendes que un resident d'un Estat contractant obtingui de l'exercici de la seva activitat personal en l'altre Estat contractant en qualitat d'artista de l'espectacle, actor de teatre, cinema, ràdio o televisió , o músic, o com a esportista, es poden sotmetre a imposició a l'Estat contractant en què s'exerceixin aquestes activitats.

2. No obstant les disposicions dels articles 7 i 15, quan les rendes derivades de les activitats realitzades per un artista o esportista personalment i en aquesta qualitat s'atribueixin, no al mateix artista o esportista, sinó a una altra persona, aquestes rendes es poden sotmetre a imposició a l'Estat contractant en què es realitzin les activitats de l'artista o esportista.”

Aquest article va ser incorporat l’any 1963, però no va ser fins 1977 quan es va introduir l’apartat 2 del mateix. La premissa del seu naixement va ser la pràctica d’elusió fiscal ja comentada anteriorment consistent en la cessió dels drets d’imatge mitjançant societats interposades entre l’esportista i el club, però a nivell internacional.

⁷⁷Per exemple preparadors físics, metges del club, entrenadors...

Com bé exposa l'Audiència Nacional l'article 17.2 representa “una expressa clàusula antielusió o anticlusió que introdueix una excepció al que disposa l'article 7”⁷⁸.

Inicialment, les rendes obtingudes per aquesta pràctica tributaven per l'article 7 del Model OCDE de CDI, el qual estableix que “els beneficis d'una empresa d'un Estat contractant només es poden sotmetre a imposició en aquest Estat tret que l'empresa realitzi la seva activitat en l'altre Estat contractant per mitjà d'un establiment permanent situat en aquest”. Això permetia als esportistes crear empreses que explotessin els seus drets d'imatge a països on amb impostos molt inferiors que els de l'Estat de la seva residència fiscal.

Tal com exposa CAÑERO VERA⁷⁹, “aquesta modificació sostreu de l'àmbit dels beneficis empresarials (art. 7) les rendes derivades de l'actuació d'artistes i esportistes que, no obstant això, eren percebudes per una persona física o jurídica diferent”.

Per tal d'evitar la deslocalització dels rendiments obtinguts pels esportistes a través dels seus drets d'imatge el Model OCDE de CDI estableix un sistema de repartiment de la competència tributària en el cas de les rendes obtingudes per aquests que respon al principi de tributació compartida entre l'estat de la residència l'esportista i l'Estat en el qual té lloc la manifestació esportiva, però sense que aquest últim estigui limitat a l'hora de determinar la tributació que han de suportar aquestes rendes.

No obstant l'existència d'aquest règim específic de tributació de les rendes obtingudes pels esportistes, l'article 17 té un caràcter simplista que implica la necessària i amplia interpretació del seu contingut. .

En aquest sentit, ÁNGEL URQUIZU⁸⁰ ben bé expressa que “les rendes derivades de la comercialització de productes, o la publicitat o el patrocini, i drets d'imatge en general, satisfetes en relació amb un espectacle esportiu concret entren en l'article 17 Model CDI, mentre que si no tenen relació amb aquest esdeveniment poden imputar a l'art. 7

⁷⁸ Sentència Audiència Nacional ,Sección 2.ª, de 3 octubre 2002, [JUR 2007/36818] FJ. 3

⁷⁹ CAÑERO VERA, A.; Ob. Cit p39.

⁸⁰ URQUIZU CAVALLÉ, A.; Ob. Cit, pàg 267.

del Model CDI sobre beneficis empresarials, o l'art. 12 del Model CDI sobre cànons ⁸¹, entre d'altres que no s'estudiaran⁸².

De la mateixa manera que en l'IRPF, cal determinar la regulació legal que fa el Model CODE de la residència fiscal. El seu article 4 del capítol II de definicions explica el concepte de “residència” i dona diverses solucions per a possibles situacions de doble residència. L'apartat 1 de l'article exposa el següent:

“1. Als efectes d'aquest Conveni, l'expressió «resident d'un Estat contractant» significa tota persona que, en virtut de la legislació d'aquest Estat, estigui subjecta a imposició en ell per raó del seu domicili, residència, seu de direcció o d'administració efectiva o qualsevol altre criteri de naturalesa anàloga. No obstant això, aquesta expressió no inclou les persones que estiguin subjectes a imposició en aquest Estat exclusivament per la renda que obtinguin procedents de fonts situades en l'esmentat Estat o pel patrimoni que posseeixin en el mateix.”

El que es desprèn d'aquesta disposició és que s'entendrà per “residència fiscal” allò que determini la llei nacional de cada Estat, que a Espanya s'obté complint els requisits⁸³ ja esmentats anteriorment:

- Que l'esportista en qüestió que romanguí més de 183 dies, durant l'any natural, en territori espanyol.
- Que radiqui a Espanya el nucli principal o la base de les seves activitats o interessos econòmics, de manera directa o indirecta.

Així doncs, quan un esportista de qualsevol Estat diferent a l'espanyol obtingui rentes de l'explotació dels drets d'imatge a través de l'exercici la seva activitat esportiva o qualsevol altra activitat professional, tributarà a Espanya considerant-se resident espanyol si compleix aquests requisits.

⁸¹ Idem anterior.

⁸² Article 15 del Model OCDE de CDI relatiu a serveis dependents.

⁸³ Art 9.1 LIRPF

3.4. El conflicte de qualificació de les rentes

Tal com s'ha vingut dient des del principi de l'estudi els esportistes obtenen, per una banda, rentes de caràcter professional per la realització de l'activitat esportiva en el marc d'una relació laboral amb un club o entitat esportiva i, per l'altra, aquelles rentes que tenen el seu origen en la cessió del dret a l'explotació del dret a la imatge de l'esportista. Aquestes últimes es poden generar, juntament amb les primeres, dins de la relació laboral de l'esportista amb el club però també des d'una perspectiva independent del contracte de treball.

La principal dificultat que es planteja a la pràctica⁸⁴ i crea divergència entre la doctrina és la tasca d'encaixar les rentes derivades dels drets d'imatge en els diversos preceptes del Model OCDE de CDI, principalment en els articles 17, 12 (cànon) o 7 (beneficis empresarials), que seran els articles objecte d'estudi.

Cadascun d'aquests articles reparteix la tributació tributària entre els Estats contractants i, tot i que alguns tenen disposicions de caràcter dispositiu que els permeten ser modificats pels mateixos Estats, d'altres suposen una distribució imperativa.

Per això resulta interessant per als esportistes diferenciar qualificar les rendes obtingudes pels seus drets d'imatge ja que segons el concepte en que tributin ho faran per diferents articles, de manera que podran estudiar i crear estratègies fiscals per tal de gravar els seus ingressos per l'article que estableixi un repartiment tributari que els permeti tributar en l'Estat que paguin menys impostos.

Per tal de solucionar aquesta situació, com bé assenyala ÁGEL URQUIZU⁸⁵ "la clau per aplicar l'art. 17 Model CDI és tenir en compte el grau d'afinitat que guarda la renda de l'activitat real de l'esportista amb l'Estat en què realitza l'activitat". Així doncs, quan aquesta activitat no tingui una suficient vinculació amb l'Estat on es realitza les rentes per drets d'imatge que se'n deriven hauran de sotmetre's a altres articles del Model OCDE de CDI.

⁸⁴ En nombroses ocasions les pràctiques elusives desenvolupades es refugien en aquesta situació utilitzant societats interposades per confondre la retribució corresponent a la seva actuació amb el paraigua protector de la compensació per la cessió dels drets d'imatge.

⁸⁵ URQUIZU CAVALLÉ, A.; Ob. Cit. p267.

3.4.1. Article 17: rendes d'esportistes

Estan sotmeses a l'article 17 les rendes obtingudes per un artista de l'espectacle (*entretainer*) -un esportista es considera com a tal-, resident d'un Estat contractant per la seva actuació com a tal en un altre Estat contractant, entenent que es tracta d'artistes que fan presentacions públiques de caràcter d'entreteniment⁸⁶.

Es graven no només els rendiments estrictament derivats de les actuacions personals – esportives- en territori dels diferents Estats contractants, sinó també els provinents indirectament d'aquestes, tenint cabuda així els ingressos procedents dels drets d'imatge⁸⁷. Per tant, per incloure les rendes derivades de l'explotació dels drets d'imatge de l'esportista en l'article 17 és requisit essencial que aquest ha d'executar la seva activitat esportiva de manera pública en un espectacle esportiu concret⁸⁸.

En aquest sentit que no cap aplicar l'article 17 si les quantitats que percep l'esportista no estan relacionades amb les seues actuacions, independentment que el seu cobrament s'efectuï directament o a través d'una societat. Per contra, si la relació en qüestió és constatable directa o indirectament, s'aplicaria l'article que es comenta⁸⁹.

Pel que fa a la cessió del dret de l'ús del nom i imatge d'un artista, CALDERÓN CARRERO⁹⁰ també entén que allà on hi hagués un vincle directe entre la renda i l'actuació s'hauria de sotmetre a tributació d'acord amb l'article 17.

3.4.2. Article 12: cànons.

A més dels honoraris percebuts per les seves actuacions, els esportistes obtenen sovint rendes sota la modalitat de regalies (cànons) o drets de patrocini o de publicitat. En general, quan no hi hagi relació directa entre aquestes rendes i una actuació pública de

⁸⁶ BUITRAGO DIAZ, E.; El concepto de cánones y/o regalías en los convenios para evitar la doble Tributación sobre la Renta. 1º edició. Valencia: 2007, p217.

⁸⁷ MARTÍN MORO, M.; Ob. Cit. p581

⁸⁸ La retransmissió d'un partit de futbol, per exemple, o de qualsevol altre tipus d'esport que compleixi els requisits de publicitat i entreteniment per tributar per l'article 17.

⁸⁹ CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Todo sobre el Impuesto sobre la Renta de No Residentes*. 1º edició, Madrid: Praxis, 1999, p151.

⁹⁰ CAÑERO VERA, A.; Ob. Cit. p44.

l'artista o l'esportista en el país de què es tracti, seran aplicables altres articles diferents al 17⁹¹.

Les rendes generades per la comercialització dels drets d'imatge es poden sotmetre al règim fiscal de l'article 12 del Model OCDE en forma de cànons o regalies, per la qual cosa cal delimitar en quins casos serà així i s'exclouen de l'àmbit de l'article 17.

El repartiment tributari que estableix és el següent:

“1. Les regalies procedents d'un Estat contractant i beneficiari efectiu de les quals és un resident de l'altre Estat contractant només es poden sotmetre a imposició en aquest altre Estat.

3. Les disposicions de l'apartat 1 no són aplicables si el beneficiari efectiu de les regalies, resident d'un Estat contractant, realitza en l'Estat contractant del qual procedeixen les regalies una activitat empresarial per mitjà d'un establiment permanent situat allà, i si el bé o el dret pel qual es paguen les regalies està vinculat efectivament a l'establiment permanent. En aquest cas són aplicables les disposicions de l'article 7”⁹².

Respecte al concepte de la institució jurídica que ens ocupa, el mateix article estableix que “el terme cànons comprèn les quantitats de qualsevol classe pagades per l'ús o la concessió d'ús de drets d'autor sobre obres literàries, artístiques o científiques, incloses les pel·lícules cinematogràfiques, de patents, marques de fàbrica o de comerç, dibuixos o models, plànols, fórmules o procediments secrets, així com per l'ús o la concessió d'ús d'equips industrials, comercials o científics i les quantitats pagades per informacions relatives a experiències industrials, comercials o científiques”⁹³.

Davant la no inclusió d'aquesta definició els drets d'imatge les quantitats pagades en virtut de la cessió de drets d'imatge, la doctrina⁹⁴ utilitza la tesis d'assimilació de les

⁹¹ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio VERSIÓN ABREVIADA 22 DE JULIO DE 2010 Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Cita. Pàg 281

⁹² Arts 12.1 i 12.3 INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF), Ob. Cit. p30.

⁹³ Art 12.2 INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF), Ob. Cit.p30.

⁹⁴ JIMENEZ COMPAIRED, I.; El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen. 1º edición, Madrid: Marcial Pons, 2001, p98.

rentes obtingudes per l'explotació dels drets d'imatge amb les derivades de la propietat industrial i intel·lectual.

A mode d'exemple, CARMONA FERNÁNDEZ considera que “en la redacció de l'article 12 MC OCDE no es contempla que el dret a l'explotació comercial de la pròpia imatge generi un cànon, per tant, no entrarien en aquesta categoria aquestes rendes. Ara bé, si la imatge s'incorpora a un dels diversos suports emparats com a propietat intel·lectual, si seria possible qualificar les rendes obtingudes com cànon”⁹⁵.

No obstant això, part de la doctrina⁹⁶ entén que les rendes obtingudes per la cessió de drets d'imatge sempre han de qualificar-se com cànon amb la consegüent aplicació del règim tributari contingut en l'art. 12 del Model CDI.

3.4.3. Article 7: beneficis empresarials.

Es dos primers apartats de l'article 7, precepte que el Model de Conveni dedica al repartiment de competències sobre els beneficis empresarials (o *business profits*), recullen la postura de gravar al país de la residència les rendes d'explotació de drets d'imatge produïdes pel exercici d'activitats econòmiques.

Recull que:

“1. Els beneficis d'una empresa d'un Estat contractant només es poden sotmetre a imposició en aquest Estat tret que l'empresa realitzi la seva activitat en l'altre Estat contractant per mitjà d'un establiment permanent situat en ell. Si l'empresa realitza la seva activitat d'aquesta manera, els beneficis imputables a l'establiment permanent de conformitat amb les disposicions de l'apartat 2 es poden sotmetre a imposició en aquest altre Estat”⁹⁷.

⁹⁵ CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Todo sobre el Impuesto sobre la Renta de No Residentes*. 1º edició, Madrid: Praxis, 1999, p151.

⁹⁶ HERRERA MOLINA, P. M.; Rentas imputadas por derechos de imagen (Problemas constitucionales y de carácter internacional. En *Revista Técnica Tributaria*, nº 54, 2001, p72.

⁹⁷ Art 7.1 INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF), Ob. Cit.p26.

3.4.4. Diferenciació entre els articles 17, 12 i 7 del Model OCDE de CDI.

En els Comentaris a l'article 17 es considera que les rendes rebudes esportistes en concepte de patrocini o publicitat estan dins de l'article 17 sempre que existeixi una relació, ja sigui directa o indirecta, entre les mateixes i l'actuació pública en un determinat Estat. Si no hi ha una relació entre la publicitat i l'actuació pública de l'artista, aquestes rendes estaran incloses en altres articles però no en el de cànons⁹⁸.

Fins ara l'article 17 s'aplicarà quan les rendes per la cessió dels drets d'imatge es percebin per l'actuació esportiva, així com per una reproducció simultània o en viu d'aquella actuació en ràdio o televisió. Aquestes rendes cauran en l'òrbita de l'article 12 quan els pagaments es realitzen a l'artista o esportista, o a una altra persona interposada, com a conseqüència de la cessió de drets d'imatge no tenen relació amb l'activitat esportiva⁹⁹.

Cal matisar aquesta última afirmació ja que tal com es veurà a continuació no tots els tipus de cessió dels drets d'imatge, segons la seva naturalesa, donen lloc a cànons.

En aquest sentit GARCÍA HEREDIA¹⁰⁰ exposa que “les rendes per drets d'imatge derivades d'esdeveniments esportius enregistrats per a ser reproduïts per qualsevol mitjà de comunicació en diferit es consideraran cànons, ja que el resultat seria una gravació de la imatge (audiovisual, sonora o ambdues)” i s'assimilarien per analogia a la cessió dels drets de propietat intel·lectual, de manera que s'inclourien en el marc de l'article 12.

Respecte a les rendes obtingudes per l'explotació de la imatge mitjançant publicitat o patrocini (anuncis o rodes de premsa) GARRICO PICÓN¹⁰¹ assenyala que “quan no estan relacionades –ni directament ni indirectament– amb l'activitat esportiva pública no es poden incloure en l'article 17”. En concret es refereix a la realització d'*spots*

⁹⁸ URQUIZU CAVALLÉ, A.; Ob. Cit p268.

⁹⁹ RODRÍGUEZ LOSADA, S.; El contenido de los derechos de imagen y suposible catalogación como cano. En *Revista Jurídica online*. Universidad de Santiago de Compostela, p70.

¹⁰⁰ ALEJANDRO GARCIA, H.; *Fiscalidad internacional de los canones: derechos de autor, propiedad industrial y know-how*.). 1º edició. Valladolid: Lex Nova 2007, p47.

¹⁰¹ GARRIDO PICÓN, A.; Los negocios anómalos en la cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales. Calificación tributaria de los pagos por derechos de imagen según los Convenios de doble imposición. En *Impuestos : revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 2003, nº 17, pp35 i 46

publicitaris, la utilització d'equipació esportiva per part de l'esportista fora de l'àmbit professional, de la participació de l'esportista en videojocs, etc.

En aquest cas, ÁNGEL URQUIZU¹⁰² assenyala que “aquestes rendes no es poden qualificar en l'article CDI d'esportistes i haurien d'entrar, atenent al contracte d'esponsorització o patrocini, en l'art. 7 sobre beneficis empresarials o per l'article 15 de serveis dependents”.

No obstant aquestes afirmacions, cap la possibilitat que les rendes per drets d'imatge derivades de la publicitat i el patrocini si que es puguin qualificar com a cànons i tributar per l'article 12 del Model OCDE de CDI. GARCÍA HEREDIA¹⁰³ opina que així serà quan “la imatge o altres elements de l'esportista siguin considerats com a marca que no caldrà que sigui marca registrada, simplement s'hauria de tractar d'un signe amb representació gràfica de productes o serveis de mercat”. Per exemple la utilització d'un nom d'esportista en una marca per tal de patrocinar-la com *NIKE JORDAN*.

El cas de *merchandising* té una consideració especial. Segons GARCÍA HEREDIA¹⁰⁴ consisteix en “l'adaptació o explotació secundària de les característiques essencials d'un personatge en relació a diversos bens o serveis amb vistes a crear en possibles consumidors el desig d'adquirir aquests bens o serveis degut a l'afinitat dels consumidors amb aquest personatge”

El mateix autor explica que en aquest cas s'han de diferenciar dos contractes diferents: un per la cessió del dret d'explotació de la imatge a un tercer per part de l'esportista i un altre on s'utilitza la imatge per estampar-la en els bens o serveis que es comercialitzaran com, per exemple, cromos.

- El primer es consideraria un contracte de patrocini que, com ja s'ha explicat no tindria cabuda en l'article 12 de cànons però si en els articles 7 de beneficis empresarials si intervingués una empresa o 15 si l'esportista fes un treball autònom.

¹⁰² URQUIZU CAVALLÉ, A.; Ob. Cit. p267.

¹⁰³ ALEJANDRO GARCIA, H.; Ob. Cit. p49

¹⁰⁴ ALEJANDRO GARCIA, H.; Ob. Cit. p47.

- El segon s'inclouria en l'àmbit de l'article 12 de cànons ja que la imatge de l'esportista s'estaria comercialitzant com a marca d'un bé.

Com ja s'ha dit abans, l'article 17.2 del Model OCDE representa excepció a l'article 7 quan les rendes a gravar són aquelles procedents estrictament de l'activitat de caràcter esportiu i públic pròpia l'esportista. Per tant, els ingressos derivats dels drets d'imatge que provenen de publicitat o *sponsoring* que no tinguin relació directa amb l'activitat esportiva i no siguin una marca corresponent a l'article 12, tributaran per l'article 7 de beneficis empresarials quan siguin obtinguts per una empresa controlada per l'esportista.

CAPÍTOL IV

4. La fiscalitat del Dret a la pròpia imatge en l'Impost sobre la Renda de No Residents.

Tal com s'ha explicat anteriorment, les rendes que obtenen els esportistes amb residència fiscal a Espanya per l'explotació dels seus drets d'imatge hauran de tributar en l'IRPF juntament amb els altres tipus de renda obtinguts, sense perjudici dels elements internacionals que eliminen la doble imposició tributària.

Per contra, els no residents només seran gravaran a Espanya les rendes obtingudes que es consideren obtingudes en aquest Estat, mai per la totalitat de la seva renda mundial¹⁰⁵.

Per contra, MARTÍN MORO¹⁰⁶ exposa que “quan les rendes que s'obtenen en territori espanyol, però el subjecte preceptor no és un resident a Espanya, sinó d'un Estat amb el que no es té subscrit conveni per evitar la doble imposició, ens trobem de ple amb la subjecció d'aquest contribuent a l'Impost sobre la Renda de No Residents (en endavant, IRNR)”. Aquest impost està regulat pel Reial Decret Legislatiu 5/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'Impost sobre la renda de no residents (en endavant, LIRNR).

Un exemple pot ser el supòsit que el Fútbol Club Barcelona –una societat anònima esportiva- contractés al setembre un jugador de la *Premier League* anglesa per a que jugués una temporada a la Lliga de Futbol Professional espanyola. No es podria considerar resident ja que no hauria residit 183 dies a Espanya durant l'any natural i, per tant, hauria de tributar les rendes obtingudes dels drets d'imatge en l'IRNR.

Esmenta com a requisit la no existència d'un CDI entre Estats ja que, en cas que n'existís algun s'aplicarien les seves disposicions en comptes de la normativa de l'IRNR en virtut del principi de jerarquia normativa. Així doncs, s'aplicarà l'IRNR quan ocorri alguna de les següents situacions:

¹⁰⁵ VELÁZQUEZ CUETO, F.; La residencia fiscal de las personas físicas, según la legislación española y el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. Consideraciones y aspectos prácticos En MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J.A.; DÍAZ CORRAL M. J.; GUTIÉRREZ LOUSA M. G., *Cuadernos de formación escuela de la hacienda pública instituto de estudios fiscales*, vol. 15/2012, p193.

¹⁰⁶ MARTÍN MORO, M.; Ob. Cit. 580.

- Que no hi hagi cap CDI entre Espanya i l'Estat de residència de l'esportista.
- Que, en cas que hi hagi un CDI entre ells, aquest determini que per tal d'evitar la doble imposició les rendes obtingudes per l'esportista no resident tributin a l'Estat font que, en el cas que ens ocupa, és Espanya.

En relació a la qualificació de rendes la LIRNR considera com rendes obtingudes en territori espanyol tant als rendiments del treball, com als rendiments de capital mobiliari derivats de cànons per la cessió de drets d'imatge, com a les rendes d'activitats o explotacions econòmiques realitzades sense establiment permanent situat en territori espanyol, quan derivin, directament o indirectament, de l'actuació personal en territori espanyol d'esportistes, o de qualsevol altra activitat relacionada amb aquesta actuació, encara que es percebin per persona o entitat diferent de l'esportista¹⁰⁷.

Per tant, per qualificar les rendes derivades dels drets d'imatge obtingudes per l'esportista no resident que s'inclouran en la seva base imposable de l'IRNR s'aplicarà anàlogament la qualificació feta per la LIRPF, que ja s'ha explicat al capítol segon..

Igual que aquest últim impost, l'art. 13.1 del TRLIRNR qualifica les consideren rendes obtingudes per drets d'imatge en territori espanyol. Les que ens ocupen son les següents:

- Els rendiments del treball “quan derivin, directament o indirectament, d'una activitat personal desenvolupada en territori espanyol”¹⁰⁸.

En el capítol de la fiscalitat dels drets d'imatge en l'IRPF ja s'ha explicat que quan un jugador obtingui rendes per la comercialització d'aquests drets per part del club o entitat esportiva en virtut d'una relació laboral, aquestes es qualificaran com a rendiments del treball.

Igualment quan el sistema d'imputació de rendes “permet fer una abstracció de les entitats interposades en la percepció de les rendes dels drets d'imatge, com si fossin percebudes directament per l'individu, cap exigir l'impost corresponent d'aquestes rendes”¹⁰⁹, les quals es qualificaran com a rendiments del treball.

¹⁰⁷ URQUIZU CAVALLÉ, A.; Ob. Cit. p269.

¹⁰⁸ Art 13, lletra c), 1º LIRNR.

¹⁰⁹ MARTÍN MORO, M.; Ob. Cit. p581.

- Els següents rendiments de capital mobiliari: “Els cànons o regalies satisfets per persones o entitats residents en territori espanyol o per establiments permanents situats en aquest, o que s'utilitzin en territori espanyol “¹¹⁰.

L'esportista no resident pot explotar els seus drets d'imatge dins de la relació laboral, o pot obtenir rendiments derivats de cedir aquests mateixos drets temporal o indefinidament a tercers¹¹¹.

En aquest últim cas es qualificaran com a rendiments del capital mobiliari, sense perjudici de l'aplicació del règim d'imputació de rendes quan es cedeixi a un tercer interposat entre l'esportista i el club.

- Les rendes d'activitats o explotacions econòmiques realitzades sense establiment permanent situat en territori espanyol, quan no sigui aplicable un altre paràgraf d'aquest article, en els següents casos: “Quan derivin, directament o indirectament, de l'actuació personal en territori espanyol d'artistes i esportistes, o de qualsevol altra activitat relacionada amb aquesta actuació, encara que es percebin per persona o entitat diferent de l'artista o esportista “¹¹².

Sense establiment permanent perquè si l'esportista obté rentes per la cessió del dret l'explotació dels drets d'imatge a una societat interposada els rendiments es sotmetrien al règim d'imputació de rendes de l'article 92 i no es qualificarien com a activitats econòmiques.

¹¹⁰ Art 13, lletra f), 3º LIRNR.

¹¹¹ URQUIZU CAVALLÉ, A.; Ob. Cit. p271.

¹¹² Art 13, lletra b), 3º LIRNR.

CAPÍTOL V

5. Especial referència a la tributació de les rendes derivades de l'explotació dels drets d'imatge dels esportistes segons el repartiment tributari fet pel Model OCDE de CDI.

Aquest punt és un anàlisi personal on es posen amb comú tots els Capítols i conceptes estudiats fins al moment pel qual no hi ha no hi ha apunts doctrinals que no s'hagin explicat fins ara. S'exposarà amb exemples com tributaran les rendes obtingudes per la comercialització dels drets d'imatge dels esportistes en els diferents països en funció de com les qualifiquen i les reparteixen els articles 17, 12 i 7 del Model OCDE i quina incidència té aquest repartiment de les rendes a Espanya.

És important comprendre que , per tot el que s'ha dit en els Capítols anteriors, que:

- Si del repartiment tributari resulta gravar els ingressos en qüestió d'un esportista resident a Espanya obtinguts a un altre Estat aquests estaran sotmesos a l'IRPF en els termes del Capítol II d'aquest Treball .
- Si fossin obtinguts a Espanya per un no resident estarien sotmesos a les disposicions de la LIRNR.

5.1. Rendes obtingudes directament de l'activitat esportiva

Les rendes per explotació dels drets d'imatge s'inclouran en l'article 17 del Model OCDE quan tinguin una relació directa amb l'activitat esportiva principal i pública de l'esportista, és a dir, quan es deriven de la retransmissió d'un partit de futbol, per exemple. Aquest tipus d'ingressos per drets d'imatge es qualifiquen tan per la LIRPF com per la LIRNR com a rendiments del treball, ja que es deriven de la relació laboral de l'esportista amb el club. Atenent al repartiment de l'article 17¹¹³:

¹¹³Art 17 INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF), Ob. Cit. p32

“Art. 17. Artistes i esportistes.

1. No obstant les disposicions dels articles 7 i 15, les rendes que un resident d'un Estat contractant obtingui de l'exercici de la seva activitat personal en l'altre Estat contractant en qualitat d'artista de l'espectacle, actor de teatre, cinema, ràdio o televisió , o músic, o com a esportista, es poden sotmetre a imposició a l'Estat contractant en què s'exerceixin aquestes activitats.

- L'esportista que obtingui tals ingressos a un altre Estat hauran de tributar a Espanya en virtut del principi de la renda universal i es qualificaran com a rendiments del treball.
- Si interposa una societat que explota la seva imatge entre la ell i el club, l'excepció a l'article 7 que suposa el 17.2 del Model OCDE implica que aquestes rendes es podran fer tributar a l'Estat on l'artista exerceixi la seva activitat professional, Espanya el cas que ens ocupa, i no en aquell on estigui situat la empresa. A Espanya aquests ingressos obtinguts per una societat interposada, atenent al règim específic d'imputació de rendes que s'estableix per evitar aquesta pràctica elusiva, es considerarien obtinguts directament per l'esportista i tributarien com a rendiments del treball en l'IRPF i no en l'IS, que té un tipus més baix.

Un exemple seria que Messi utilitzés una empresa controlada per ell mateix situada a Holanda per cedir els seus drets d'imatge al Barça. Seria l'empresa qui obtingués els ingressos i, en virtut de l'article 7 del Model OCDE, podria tributar a Holanda per beneficis empresarials a un tipus molt més baix que a Espanya, de manera que estaria eludint impostos. Aquesta situació s'elimina amb l'article 17.2 del Model OCDE, que permet que quan aquests ingressos deriven directament de la seva activitat com a jugador de futbol es puguin fer tributar al lloc on s'ha dut l'activitat, és a dir, a Espanya, tributant com a rendiments del treball en l'IRPF i no com a beneficis d'una societat en l'IS.

En el cas de l'esportista no resident, hauria de tributar a Espanya no per la seva renda mundial sinó només pels beneficis obtinguts aquí per l'actuació esportiva, que es qualificarien també com a rendiments del treball pel seu article 13.1

5.2. Rendes obtingudes de negocis no relacionats amb l'activitat esportiva

S'inclouran en l'article 12 del Model OCDE aquelles rendes derivades per l'explotació dels drets d'imatge que no tinguin relació amb l'activitat esportiva principal de l'esportista i que es puguin considerar cànons o regalies. Per tal de qualificar-les com a

2. No obstant les disposicions dels articles 7 i 15, quan les rendes derivades de les activitats realitzades per un artista o esportista personalment i en aquesta qualitat s'atribueixin, no al mateix artista o esportista, sinó a una altra persona, aquestes rendes es poden sotmetre a imposició a l'Estat contractant en què es realitzin les activitats de l'artista o esportista.”

tal, hauran d'assimilar-se l'activitat de comerç de la imatge amb la propietat intel·lectual o industrial. Per exemple, si es gravés en dvd un partit de futbol on juga l'esportista i es comercialitzés o si s'utilitzés la imatge de l'esportista en negocis de *merchandising* com a marca d'algun producte del mercat, com una samarreta.

Atenent a la distribució de rentes que fa l'article 12 del Model OCDE¹¹⁴:

- Si els cànons per la comercialització dels drets d'imatge sempre tributaran al lloc de residència de l'esportista que els obté a no ser que s'obtinguin mitjançant una empresa amb establiment situada a l'Estat de la seva obtenció, sinó s'aplicarà el repartiment tributari de l'article 7 del Model OCDE.

En el primer dels casos imaginem que Cristiano Ronaldo, resident a Espanya, obté ingressos per l'explotació de la seva imatge derivats de la venda de rellotges on hi figura la seva silueta i el seu nom estampats pel qual resulta recognoscible que és ell a un altre estat amb el qual Espanya ha pactat un CDI amb la distribució del Model OCDE. Com que aquest negoci no té cap relació amb la seva activitat esportiva i s'assimila a una marca, els ingressos es considerarien cànons i tributarien a l'IRPF Espanyol, que els qualificaria de rendiments procedents d'activitats econòmiques si fos ell amb mateix amb els seus recursos qui explotés la seva imatge o com a rendiments del capital mobiliari si fos un altre qui ho fes.

Respecte als no residents, si obtinguessin els cànons a Espanya i no existís CDI entre el nostre Estat i el de la seva residència o si un CDI existent ho permetés, l'IRNR estableix que tributarien a Espanya en concepte de rendes del capital mobiliari.

¹¹⁴ Art 12 INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF), Ob. Cit. p30.

“1. Les regalies procedents d'un Estat contractant i el beneficiari efectiu de les quals és un resident de l'altre Estat contractant només es poden sotmetre a imposició en aquest altre Estat.

2. Les disposicions de l'apartat 1 no són aplicables si el beneficiari efectiu de les regalies, resident d'un Estat contractant, realitza en l'Estat contractant del qual procedeixen les regalies una activitat empresarial per mitjà d'un establiment permanent situat allà, i si el bé o el dret pel qual es paguen les regalies està vinculat efectivament a l'establiment permanent. En aquest cas són aplicables les disposicions de l'article 7”

5.3. Rendes obtingudes de negocis no relacionats amb l'activitat esportiva que no representen cànons

Sense perjudici de l'excepció ja esmentada de l'article 17.2 del Model OCDE, l'article 7 del mateix Model relatiu a beneficis empresarials s'aplicarà a aquelles rendes que es derivin de l'explotació de la imatge de l'esportista mitjançant contractes publicitaris o d'*sponsoring* i quan s'obtinguin els cànons mitjançant un establiment permanent a l'Estat on es generin, sempre i quan no tinguin una relació directa amb l'activitat principal de l'esportista, ja que s'aplicaria l'esmentat article 17.2.

Atenent al repartiment de l'article 7, el repartiment de les rendes seria el següent¹¹⁵:

- En principi, les rendes que obtingui una empresa per l'explotació dels drets d'imatge d'un esportista mitjançant contractes publicitaris, d'*sponsoring*, o obtingués cànons derivats del *merchandising*, que no tinguessin relació directa amb l'activitat esportiva únicament podrien tributar a l'Estat on s'obtinguin.
- Ara bé, si l'empresa tingués un establiment permanent a Espanya però explotés la imatge de l'esportista i n'obtingués beneficis en un altre Estat, els ingressos imputables únicament a aquest establiment permanent, i no a tota l'empresa, podrien tributar a Espanya.

Posem per exemple que Neymar, resident espanyol, tingués una empresa a un altre Estat amb el qual Espanya ha ratificat un CDI acceptant repartiment establert pel Model OCDE i mitjançant aquesta empresa distribuís samarretes *NIKE* amb la seva cara rient.

Neymar, resident a Espanya, ha d'obtenir beneficis empresarials a l'altre país a través d'establiment permanent. En aquest cas, es tributa als dos països, a Espanya pels beneficis imputables a l'establiment permanent (IRPF, com a rendiments d'activitats econòmiques; o IS, en funció d'obtenir el benefici com a empresari o a través de societat) i a l'altre país.

¹¹⁵ Art 7.1 INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF), Ob. Cit. p26.

1. Els beneficis d'una empresa d'un Estat contractant només es poden sotmetre a imposició en aquest Estat tret que l'empresa realitzi la seva activitat en l'altre Estat contractant per mitjà d'un establiment permanent situat en ell. Si l'empresa realitza la seva activitat d'aquesta manera, els beneficis imputables a l'establiment permanent de conformitat amb les disposicions de l'apartat 2 es poden sotmetre a imposició en aquest altre Estat”.

Si obté directament la renda en un altre país sense medicació d'establiment permanent, la renda només tributarà a Espanya (IRPF, com a rendiments d'activitats econòmiques; o IS, en funció d'obtenir el benefici com a empresari o a través de societat).

El que s'extreu d'aquesta posada en comú és que els esportistes intentaran camuflar els rendiments obtinguts per l'explotació de la seva imatge derivats de la pràctica esportiva com a cànons o ingressos per publicitat i *sponsoring*, mitjançant entitats interposades amb el club i contractes diversos, de manera que puguin tributar a Estats amb impostos inferiors a l'IRPF espanyol a l'empara de l'article 7 del Model OCDE.

CAPÍTOL VI

6. Reflexió final

M'agradaria fer una menció crítica sobre el mode en que els clubs paguen el salari íntegre als esportistes i és que aquests graven els seus ingressos com a rendiments del treball en l'IRPF, ja que és un impost personal i intransferible, però al moment de firmar un contracte amb el club el firmen "en net", dit d'una altra manera, lliures d'impostos. Per això, els que surten perjudicats o beneficiats per la legislació fiscal són els clubs, que han de pagar als esportistes quantitats molt més elevades de les que finalment cobraran. Per exemple, si un jugador de futbol signa un contracte per 10.000 euros la temporada, el club li haurà de pagar més del doble per a que, una vegada practicada la retenció sobre els seus rendiments, el resultat final siguin els 10.000 euros pactats. El resultat és que els esportistes professionals simplement s'han d'encarregar de gestionar les seves fortunes sense preocupar-se dels canvis fiscals en la legislació ja que és als clubs a qui perjudica la càrrega fiscal, qui li hauran de pagar més o menys en funció dels tipus impositius vigents.

Faig una referència expressa al Real Decret 687/2005¹¹⁶, popularment conegut com "Llei Beckham". Aquesta Llei permetia als treballadors no residents que es desplacessin a Espanya en virtut d'un contracte laboral podien tributar en l'any de la seva arribada i els 5 següents com a no residents. Això implicava que sobre els seus rendiments del treball s'apliqués una retenció 24%, que és el que s'aplicava a un mileurista. Arrel de la última reforma fiscal¹¹⁷, ja tributen al 47% de la mateixa manera que un resident espanyol. D'aquesta manera els clubs han passat, en deu anys, d'haver de pagar als esportistes el gairebé el doble per pagar en net les quantitats acordades en el contracte laboral.

Per tot això, el que vull exposar com a conclusió del Treball és que l'esport en general té caràcter socioeconòmic tan elevat que pot generar canvis crítics en la legislació ja no

¹¹⁶ Reial Decret 687/2005, de 10 de juny, pel qual es modifica el Reglament de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, aprovat pel Reial Decret 1775/2004, de 30 de juliol, per a regular el règim especial de tributació per l'impost sobre la renda de no residents, i s'eleva el percentatge de despeses de difícil justificació dels agricultors i ramaders en estimació directa simplificada

¹¹⁷ R.D. 1003/2014, de 5 de desembre, pel qual es modifica el Reglament de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, aprovat pel RD 439/2007, de 30 de març, en matèria de pagaments a compte i deduccions per família nombrosa o persones amb discapacitat a càrrec

només espanyola, sinó europea, i que cada cop més s'està restringint la possibilitat d'elusió d'impostos per part dels esportistes, la qual cosa provoca que els entramats fiscals que construeixen per eludir-los siguin més complexos i difícils de destapar.

7. Conclusions

PRIMERA – El Dret a la pròpia imatge és un Dret Fonamental per la Constitució Espanyola, concretament pel seu article 18, regulat a la Llei Orgànica 1/1982 de protecció civil del dret a l'honor, a la intimitat personal i familiar i a la pròpia imatge, que reconeix en el seu article 1.3 que es tracta d'un dret personalíssim irrenunciable, inalienable i imprescriptible. Té un vincle estre amb els drets a l'honor i a la intimitat però gaudeix d'un caràcter autònom.

SEGONA – Tot i ser un dret personalíssim, la doctrina i la jurisprudència ha reiterat que el Dret a la pròpia imatge té un una doble vessant personal i patrimonial. Aquest caràcter patrimonial no gaudeix d'una protecció constitucional, sinó que haurà de ser protegit per la jurisdicció civil o mercantil.

TERCERA – La LO 1/1982 considera intromissió il·legítima al Dret a la pròpia imatge “la captació, reproducció o publicació per fotografia, film o qualsevol altre procediment”. En el cas dels esportistes, aquesta protecció queda limitada quan realitzen la seva activitat esportiva ja que té un caràcter d'interès públic esportiu, però no en relació a la seva vida privada. També queda limitada quan es realitzen caricatures de la seva imatge, sempre que no es comercialitzin sense el seu consentiment. Respecte a tercers, s'aplica aquest límit quan la seva imatge apareix com accessòria en un esdeveniment públic.

QUARTA – El Dret a la pròpia imatge es pot explotar pel mateix esportista o per tercers a qui ha sigut cedit pel mateix , però no es transmet el dret en sí, sinó un dret d'explotació d'aquest que inclou la imatge física recognoscible, la veu i el nom de l'esportista.

CINQUENA – La relació laboral de l'esportista amb un club o entitat esportiva té un caràcter especial. Aquesta relació implica la cessió implícita d'una part dels drets d'imatge de l'esportista per l'exercici de la seva professió en esdeveniments públics, en directe i pels mitjans de comunicació, però no fora de la mateixa.

SISENA – Els ingressos que rep l'esportista per l'explotació dels seus drets d'imatge són objecte de tributació. Tributaran en l'Impost sobre la Renda de les Persones físiques en diferents conceptes segons la seva naturalesa. Aquest impost grava a Espanya la seva renda mundial, es a dir, els beneficis obtinguts a qualsevol Estat sense perjudici del que puguin establir els convenis per evitar la doble imposició.

VUITENA – Es qualificaran com a rendiments del treball els ingressos obtinguts per l'esportista derivats de l'explotació de la seva imatge quan siguin inherents a la seva activitat laboral en virtut del contracte de treball que té amb el club o entitat esportiva, que és qui li retribuirà aquests ingressos en forma de salari.

NOVENA - Es qualificaran com a rendiments del capital mobiliari per l'article 24.5 d) de la LIRPF quan l'esportista cedeixi l'explotació de la seva imatge a un tercer amb qui no manté una relació laboral i fora de l'àmbit d'una activitat econòmica. Serà aquest tercer qui retribuirà a l'esportista les quantitats obtingudes per la comercialització de la seva imatge.

DESENA – Es qualificaran com a rendiments d'activitat econòmica quan és el mateix esportista, a títol individual i ordenant ell mateix els recursos econòmics, explotarà la seva imatge mitjançant contractes amb tercers.

ONZENA – S'aplicarà el règim d'imputació de rendes quan l'esportista cedeixi l'explotació de la seva imatge a una societat interposada (normalment controlada per ell mateix) entre la seva persona i el club amb qui té una relació laboral i a qui aquesta societat cedeix també el mateix dret d'explotació. És una mesura antielusiva ja que, anteriorment a aquest règim, els ingressos que el club pagava a la societat tributaven en l'Impost de Societats i no en l'IRPF. En aplicació d'aquest règim els ingressos es qualificaran com a rendiments del treball.

DOTZENA – En l'àmbit internacional és el Model OCDE de Conveni de Doble Imposició el que s'encarrega de qualificar les rendes obtingudes per l'explotació dels drets d'imatge i de repartir la seva tributació entre els Estats contractants del CDI.

TRETZENA - Aquest model dedica un règim tributari específic per als rendiments obtinguts pels esportistes en el seu article 17 del Model OCDE, que s'aplicarà quan les rendes s'obtinguin directa o indirectament de l'esdeveniment esportiu públic realitzat per l'esportista. A més, l'article 17.2 representa una mesura antielusiva ja que permet

tributar les rendes derivades de l'activitat esportiva obtingudes per ell mateix o per una empresa al lloc on resideix l'esportista, en comptes del lloc on s'han obtingut. De la mateixa manera que la imputació de rendes en l'IRPF, aquesta mesura s'utilitza per evitar la utilització de societats interposades.

CAROTZENA - Es qualificaran com a cànons i tributaran per l'article 12 del Model OCDE quan s'explotin amb algun suport que permeti fer una analogia amb elements característics de la propietat industrial o intel·lectual o quan s'utilitzi la imatge de l'esportista com a marca de *merchandising*.

QUINZENA – S'aplicarà l'article 7 del Model OCDE quan els ingressos dels drets d'imatge de l'esportista no siguin fruit de la seva activitat esportiva ni puguin qualificar-se com a cànons, però si que s'aplicarà a aquests últims hagin si s'obtenen mitjançant un establiment permanent. En concret, s'aplicarà als rendiments derivats de contractes d'*sponsoring* i publicitat.

SETZENA – La Llei sobre l'Impost sobre la Renta dels No residents qualifica els ingressos derivats de l'explotació de la imatge obtinguts a Espanya pels esportistes no residents com a rendiments del treball, rendiments del capital mobiliari i rendiments d'activitats o explotacions econòmiques realitzades sense establiment permanent situat en territori espanyol. Aquest impost només grava els beneficis generats a Espanya, no la seva renda mundial, i s'aplicarà quan un no existeixi CDI entre Espanya i l'Estat de residència de l'esportista o quan un CDI existent ho permeti.

DISSETENA – Com a reflexió final, l'esport és tan un element necessari per al desenvolupament de les persones com un negoci lucratiu capaç de canviar les polítiques econòmiques i socials. En concret, els drets d'imatge en suposen la font d'ingressos més lucrativa. Per això el legislador espanyol intentarà restringir les possibilitats d'elusió d'impostos dels esportistes, els quals s'aferraran a la normativa internacional i realitzaran entramats societaris i fiscals per tal de modificar la qualificació de les rendes obtingudes de la pràctica esportiva i classificar-les com a rendes derivades de contractes publicitaris, de *merchandising* o patrocini, alienes a la seva professió de manera que puguin gravar-les a altres Estats amb tipus impositius inferiors als espanyols.

Bibliografia i jurisprudència

Jurisprudència

Espanya. Sentència del Tribunal Constitucional 81/2001, de 26 de març [RTC 1998/922].

Espanya. Sentència del Tribunal Constitucional 139/2001, de 18 de juny [RTC 1997/4824].

Espanya. Sentència del Tribunal Constitucional 81/2011, de 26 de març [RTC 1998/922].

Espanya. Sentència del Tribunal Constitucional 14/2003, de 28 de gener. [RTC 2000/4184].

Espanya. Sentència del Tribunal Constitucional 231/1998, de 2 de desembre, [RRTC 1995/1.625 i 1995/1.660].

Espanya. Sentència del Tribunal Constitucional 99/1994, d'11 d'abril [RTC 797/1990].

Espanya. Sentència del Tribunal Constitucional 20/1992, de 14 de febrer, [RTC 1988/1696].

Espanya. Sentència del Tribunal Constitucional 156/2001, de 2 de juliol. [RTC 1998/4641].

Espanya. Sentència del Tribunal Constitucional 117/1994, de 25 de abril,[RTC 1990/2016].

Espanya. Sentència del Tribunal Constitucional de 25 d'abril de 1994, [1990/2016].

Resolució Tribunal Econòmico-Administratiu Central, de 17 de novembre de 1999. [JT/1999/1915].

Sentència de l'Audiència Nacional, de 13 de març de 2003, [JUR 2007/36818].

Sentència Tribunal Suprem 336/1993, de 15 de noviembre,.[RTS 1991/1500].

Sentència del Tribunal Suprem. 5266/2008, de 17 de maç de 2003, [RTS 3770/2003].

STEDH, , de 21 de febrer de 2002, Schüssel contra Àustria [42409/1998].

Bibliografía

ABA CATORIA, M.; *El concepto jurisprudencial del límite de los derechos fundamentales.* A Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña: 1998, nº 2, pàgines 13-3i.

ALEJANDRO GARCIA, H.; *Fiscalidad internacional de los canones: derechos de autor, propiedad industrial y know-how.*). 1º edició. Valladolid: Lex Nova 2007. 374 págs. ISBN: 9788484067283

ÁLVAREZ, J.A.; DÍAZ CORRAL M. J.; GUTIÉRREZ LOUSA M. G., *Cuadernos de formación escuela de la hacienda pública instituto de estudios fiscales,* vol. 15/2012, pàgines 39-49, I. S. S. N.: 0214-1752.

BLASCO GASCÓ, F.P.; *Patrimonialidad y personalidad de la imagen.* 1º edició. Barcelona: Editorial Bosch, S.A, 2008, p 189. 200 pàgines ISBN: 978-84-9790-372-1.

BORRÁS RODRÍGUEZ, A.; *La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales.* En CORDÓN EZQUERRA, T.; *Manual de fiscalidad internacional.* 3º edició, Instituto de estudios fiscales, Ministerio de Hacienda. Madrid: 2008, VOL.1 1022 pàgines. ISBN13:9788480082525

BITRAGO DIAZ, E.; *El concepto de cánones y/o regalías en los convenios para evitar la doble Tributación sobre la Renta.* 1º edició. Valencia: 2007. ISBN: 9788482356457. 534 pàgines.

CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Fiscalidad del no residente_ aspectos conflictivos.* 1º edició, Madrid: Ed CISS S.A.; 2007, 274 pàgines, ISBN 9788482356181.

CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Todo sobre el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.* 1º edició, Madrid: Praxis, 1999. 492 pàgines. IBSN: 978-84-8235-431-6.

CARRILLO, M.; *El derecho a la propia imagen como derecho fundamental,* Revista Jurídica de Asturias, núm. 18, 1994, cita, pàgines 7-30.

CAZORLA PRIETO, LM i CORCUERA TORRES.; *Los impuestos del deporte.* 1º edició. Pamplona: Aranzadi, 1999. 256 pàgines. ISBN13:9788484102694.

GARCÍA PRATS, F.A.; *Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición,* en Crónica Tributaria, nº 133, 2009, pp.101-123

GARRIDO PICÓN, A.; Los negocios anómalos en la cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales. Calificación tributaria de los pagos por derechos de imagen según los Convenios de doble imposición. En *Impuestos : revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 2003, nº 17, pàgines 13-48.

GONZÁLEZ GITRAMA, M.; *Nova enciclopèdia Jurídica Seix*, T. IX, Barcelona: Seix Barral, 1962. 900 pàgines. ISBN 13: 9788485020058

HERRERA MOLINA, P. M.; Rentas imputadas por derechos de imagen (Problemas constitucionales y de carácter internacional. En *Revista Técnica Tributaria*, nº 54, 2001,

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada 22 de julio de 2010.* 1º edició a Espanya. París: Publidisa, 2011. 581 pàgines. ISBN: 978-84-8008-333-1.

ISAAC MERINO J.; Tributación de los derechos de imagen. En *Anuario de la Facultad de Derecho*, Nº 17, 1999, págs. 79-90, ISSN 0213-988X.

JIMENEZ COMPAIRED, I.; *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*. 1º edición, Madrid: Marcial Pons, 2001. 243 páginas. ISBN: 9788472488311.

LASARTE ÁLVAREZ J.; JESÚS RAMOS PRIETO J.; MÓNICA ARRIBAS LEÓN.; *Deporte y fiscalidad*. 1ª ed. Sevilla: 2008, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, 568 páginas. ISBN 978-84-691-1477-3

MARTÍN MORO, M.; *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*. Tesis doctoral inédita, dirigida por Alzaga Ruíz, Itziar. Universidad Rey Juan Carlos. 2012.

MENÉNDEZ MORENO, A.; Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas. En *Estudios sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. 1º edición. Valladolid: 2000, Lex Nova, páginas 625-642. ISBN: 84-8406-158-2.

MORÓN PÉREZ, C.; La tributación de los deportistas. A *Anales de Derecho de la Universidad de Murcia*. nº 30, 2012, cita, páginas 164-195.

PASCUAL MEDRANO, A.; *El Derecho Fundamental a la Propia Imagen*. 1º edición. Pamplona: 2003, Ed. Thomson-Aranzadi, 2003, 178 pp. ISBN: 978-84-9767-168-2.

PEÑALOSA J.L.; RAVENTÓS CALVO S. Y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ J.F. *ADEAF: fiscalidad internacional, Convenios de Doble Imposición. Doctrina y Jurisprudencia de Tribunales Españoles (años 2001-2002-2003)*. 1º edición, Navarra: Aranzadi, 2004. ISBN: 9788497677838.

PLAZA Y JABAT, S.; “El Derecho a la imagen, su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario”, *Crónica Tributaria*, nº 81, Instituto de estudios fiscales, Madrid, 1997, pp87-100.

RODRÍGUEZ LOSADA, S.; El contenido de los derechos de imagen y suposible catalogación como cano. En *Revista Jurídica online*. Universidad de Santiago de Compostela, pp63-72.

ROYO JARA, J.; *La protección del derecho a la propia imagen*, Madrid: Colex, 1987. 208 pàgines. ISBN: 8486125547X

SANDLER. D.; *The Taxation of International Entertainers and Athletes: All the World's a Stage*. 1º edició: Chicago, Kluwer Law International, 1995, 356 pàgines. ISBN 9041101187.

SIMÓN ACOSTA, E.: “Cesión de los derechos de imagen”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 7417/2000, BIB 2000/1877, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 1.

URQUIZU CAVALLÉ, A.; Fiscalidad internacional de los deportistas. En DELGADO GARCÍA, A.M., OLIVER CUELLO, R. QUINTANA FERRER, E.; *.Fiscalidad del deporte*. 1º edició. J.M. Bosch Editor, 2008. 306 pàgines. ISBN: 8476988249. Pàgines: 261-289.

VELÁZQUEZ CUETO, F.; La residencia fiscal de las personas físicas, según la legislación española y el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. Consideraciones y aspectos prácticos En MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J.A.; DÍAZ CORRAL M. J.; GUTIÉRREZ LOUSA M. G., *Cuadernos de formación escuela de la hacienda pública instituto de estudios fiscales*, vol. 15/2012, p 193-202.

Recursos electrònics

BITRAGO DÍAZ, E.; El derecho de imagen en los convenios para evitar la doble imposición sobre la renta. El caso de los artistas y deportistas. En *Revista De Derecho Fiscal*. Editorial Universidad Externado De Colombia, 2009. Data i hora de consulta 14/03/15, 15:21:34
http://portal.uexternado.edu.co/pdf/5_revistaDerechoFiscal/RDF%205/EsperanzaBuitrago.pdf

SÁNCHEZ GARCÍA , N.; *La doble imposición internacional*. Data i hora de consulta 12/05/2015, 19:43:11 http://www.ces.gva.es/pdf/trabajos/articulos/revista_16/art2-rev16.pdf