LA FISCALIDAD DEL DERECHO DE IMAGEN DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS

Trabajo fin de Grado



Presentado por Marwa Andaloussi Essalhi.
Dirigido por Dr. Ángel Urquizu Cavallé

Crónica Tributaria

Grado de Derecho

A mi tutor, Ángel Urquizu Cavallé, le agradezco sinceramente su constante disponibilidad, orientación y paciencia a lo largo de este trabajo. Su guía ha sido fundamental para mi desarrollo académico. Y agradezco en especial a mis padres, por su apoyo incondicional.

ÍNDICE

Abreviaturas. 5

1. Introducción. 6

2. Artistas y deportistas. 8

2.1. Introducción y régimen tributario. 8

2.2. **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 12**

2.3. Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. 15

3. La tributación de los derechos de imagen. 19

3.1. Definición y regulación. 19

3.2. Régimen fiscalidad de los derechos de imagen y su imputación. 22

4. La elusión y el fraude fiscal en el sector de los artistas y deportistas. 27

4.1. Concepto y regulación. 27

4.2. Su vinculación con los artistas y deportistas. 29

5. Supuestos paradigmáticos de elusión y fraude fiscal en elsector de los artistas y deportistas. 32

5.1. El caso Xabi Alonso. 32

5.2. El caso Shakira. 35

6. Conclusiones 37

7. Bibliografía/webgrafía 41

8. Jurisprudencia 42

Resumen

Este trabajo de fin de grado explora la compleja relación entre artistas, deportistas y el sistema tributario, centrándose en especial y siendo objeto de investigación la regulación fiscal y la tributación en la explotación de su imagen. Se analiza el régimen tributario, se incluye el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR). Se examina la tributación de los derechos de imagen en profundidad y su relación con las prácticas de fraude y elusión fiscal en especial en relación con el artículo 92 de la ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se presentan casos específicos. La investigación concluye con reflexiones sobre esta explotación del derecho de imagen.

Palabras clave: explotación derechos de imagen, artistas y deportistas, capital mobiliario, fraude fiscal, elusiones fiscales.

Resum.

Aquest treball de fi de grau explora la complexa relació entre artistes, esportistes i el sistema tributari, centrant-se en especial i essent objecte de recerca la regulació fiscal i la tributació a l'explotació de la seva imatge. S'analitza el règim tributari, s'hi inclou l'impost sobre la renda de les persones físiques (IRPF) i l'impost sobre la renda de no residents (IRNR). S'examina la tributació dels drets d'imatge en profunditat i la relació amb les pràctiques de frau i el·lusió fiscal especialment en relació amb l'article 92 de la Llei d'impost sobre la renda de les persones físiques, i es presenten casos específics. La investigació acaba amb reflexions sobre aquesta explotació del dret d'imatge.

Paraules clau: explotació de drets d'imatge, artistes i esportistes, capital mobiliari, frau fiscal, elusions fiscals.

Abstract.

This final degree project delves into the intricate relationship between artists, athletes, and the tax system, with a particular focus on the fiscal regulation and taxation involved in the exploitation of their image rights. The study thoroughly analyzes the tax regime, incorporating examination of both the Personal Income Tax (IRPF) and the Non-Resident Income Tax (IRNR). It conducts an in-depth examination of image rights taxation, exploring its connection to fraudulent practices and tax evasion, notably in relation to article 92 of the Personal Income Tax Law, and provides specific case studies. The research concludes with reflections on the exploitation of image rights.

Keywords: exploitation of image rights, artists and athletes, movable capital, tax fraud, tax avoidance.

Abreviaturas.

AT	Administración Tributaria
CE	Constitución Española
FD	Fundamento de Derecho
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LGT	Ley General Tributaria
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
RAE	Real Academia Española
RD	Real Decreto
RCM	Rendimientos del Capital Mobiliario
STSJ	Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia
SAD	Sociedad Anónima Deportiva
TC	Tribunal Constitucional
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
TS	Tribunal Supremo

1. Introducción.

En la presente investigación se pretende realizar un análisis de la interacción entre el universo del arte, el deporte y el ámbito tributario. Mi profundo interés por esta temática emana de mi gran admiración tanto por el deporte profesional como por el mundo artístico, los cuales mantienen por supuesto una conexión significativa tanto en lasociedad contemporánea como en el contexto del sistema tributario. Esta indagación plantea cuestiones para tener en cuenta e interrogantes en el ámbito tributario, un campoque considero de suma relevancia y que admiro profundamente.

He procurado reflejar mi gran admiración por el deporte y el interés en tratar de comprender la complejidad legal tributaria que surge en el mundo artístico y del deporte desde el punto de vista de la tributación en su derecho de imagen y en especial en lo relacionado con el artículo 92 de la ley de Impuesto sobre las Personas Físicas (LIRPF). La relación que existe entre estos dos mundos revela tanto un impacto cultural y social como también desafíos fiscales únicos. En este contexto, mi enfoque en el presente proyecto se verá dirigido especialmente hacia la materia tributaria, un campo que, admiro y que, en mi percepción, juega un papel fundamental en la regulación de estas dos esferas.

La presente investigación tiene como objetivo principal adentrarse en las complejidades del régimen tributario que rige a artistas y deportistas en España. Se prestará especial atención al tratamiento fiscal de los derechos de imagen, analizando su definición, regulación y su incidencia específica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y como tributan los artistas y deportistas con la explotación de esa imagen, e introducirse a analizar el artículo 92 de la LIRPF al ser extremadamente importante en la tributación del derecho de imagen de estos profesionales.

La motivación detrás de esta investigación radica en la necesidad de arrojar luz sobre las particularidades tributarias que enfrentan estos profesionales, reconociendo la importancia de su contribución cultural y deportiva todo ello desentrañando el entramado normativo que regula sus ingresos. Por tanto, el enfoque principal radica en entender la relación existente entre el deporte y el sistema tributario conforme a las leyes vigentes del país. Para poder lograr este propósito, examinaremos los impuestos relevantes en cuanto

al derecho de imagen, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes junto al artículo 92 de la LIRPF.

Asimismo, se examina en detalle la tributación de los derechos de imagen, un aspecto muy importante en el panorama actual, explorando su definición, regulación y su impacto en el IRPF. Al investigar el fenómeno del derecho de imagen, se pretende descifrar las complejidades. Además, la investigación se adentrará en cuestiones relacionadas con el fraude y la elusión fiscales.

En la última sección, se examina desde un punto de vista práctico, en casos emblemáticos de artistas y deportistas, Xabi Alonso y Shakira, proporcionando unestudio de estos casos que precisamente muestran los desafíos en la aplicación de la normativa tributaria en estos ámbitos y qué genera la explotación del derecho de imagen.

A través de este trabajo, mi objetivo y aspiración es contribuir a mayor entendimiento de la tributación en el ámbito artístico y deportivo. Esta investigación representa tanto un esfuerzo académico como también mi interés en explorar el ámbito tributario en el contexto de dos mundos que continúan cautivándome. Con este trabajo de investigación pretendo contribuir al entendimiento integral de la tributación en el ámbito artístico y deportivo en la explotación de su derecho de imagen, destacando su importancia en el marco legal con la correspondiente legislación vigente y jurisprudencia, en especial que haya mayor entendimiento en cómo funciona realmente la tributación de la explotación de los derechos de imagen que surgen en numerosas ocasiones en la vida artística y en el mundo del deporte, pese a que en este proyecto se tratará el futbol profesional y el mundo del artista ofreciendo reflexiones que puedan ser de utilidad del derecho y la gestión fiscal.

2. Artistas y deportistas.

2.1. Introducción y régimen tributario.

En primer lugar, debe establecerse que se entiende por artistas y deportistas pues pese a parecer haber cierta facilidad en encontrar estos conceptos, lo cierto es que, desde el punto de vista de la normativa interna española, así como a nivel internacional no se puede dar con una definición precisa. Por ello, consideraremos distintas fuentes para clasificar o excluir lo que se entiende por "*artista*" y "*deportista*".

Con lo que refiere a la normativa española interna en materia tributaria, tras una búsqueda exhaustiva y entendiendo que se hallan en definitiva lagunas en cuanto a estos conceptos, damos con el concepto en normativa laboral referente al artista. Encontramos la definición concretamente en el Real Decreto (en adelante RD) 1435/1985 , de 1 de agosto, por el que se regula las relaciones laborales de carácter especial de artistas en espectáculos públicos. En su artículo 1 apartado segundo, indica que *"Se entiende por relación especial de trabajo de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad, la establecida entre el empleador que organiza o el que produce una actividad artística, incluidas las entidades del sector público, y quienes desarrollen voluntariamente una actividad artística o una técnica o auxiliar, por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de aquel a cambio de una retribución. Se entenderán incluidas en el ámbito de aplicación de esta norma, entre otras, las personas que desarrollan actividades artísticas, sean dramáticas, de doblaje, coreográfica, de variedades, musicales, canto, baile, de figuración, de especialistas; de dirección artística, de cine, de orquesta, de adaptación musical, de escena, de realización, de coreografía, de obra audiovisual; artista de circo, artista de marionetas, magia, guionistas, y, en todo caso, cualquier otra persona cuya actividad sea reconocida como la de un artista, intérprete o ejecutante por los convenios colectivos que sean de aplicación en las artes escénicas, la actividad audiovisual y la musical."*[1]

[1] (BOE-A-1985-17303 Real Decreto 1435/1985, de 1 de Agosto, Por el Que Se Regula la Relación Laboral Especial de los Artistas En Espectáculos Públicos., s. f.)

Asimismo, en el RD 1435/1985 , de 1 de agosto, por el que se regula las relaciones laborales de carácter especial de artistas en espectáculos públicos[2] indica en el artículo 1 en su apartado tercero que *"quedan incluidas en el ámbito de aplicación del presente real decreto todas las relaciones establecidas para las distintas fases de la ejecución de actividades artísticas, técnicas y auxiliares en los términos descritos en los apartados anteriores, mediante comunicación pública o destinadas a la fijación o difusión a través de cualquier medio o soporte técnico, tangible o intangible, producción fonográfica o audiovisual, en medios tales como teatro, cine, radiodifusión, televisión, internet, incluida la difusión mediante streaming, instalaciones deportivas, plazas, circo, festivales, tablaos, salas de fiestas, discotecas, y, en general, cualquier lugar destinado habitual o accidentalmente a espectáculos públicos, o a grabaciones, producciones o actuaciones de tipo artístico o de exhibición."*

En consecuencia, las expresiones artísticas realizadas en un entorno privado quedan exentas de las disposiciones establecidas en el RD 1435/1985. Esta condición delimita el alcance de diversas manifestaciones artísticas, las cuales, por ende, quedan al margen de las regulaciones contempladas en dicho decreto. Por tanto, desde este punto de vista, no se reputarán como deportistas profesionales aquellas personas que, pese a participar en actividades deportivas en el seno de un club, únicamente reciban compensación por los gastos inherentes a su práctica deportiva.

Como fuente internacional, tenemos en cuenta el ejemplo del modelo OCDE (versión 2017)[3] en que, precisamente en los comentarios, en su artículo 17 por un lado indica que el término "*artista*" engloba a los artistas escénicos, actores de cine y a quienes actúan en un anuncio de televisión. Asimismo, descarta aquellos que no serán considerados como artistas como sería un modelo en los ejercicios de su actividad ni al personal administrativo o de apoyo como serían los operadores de cámaras en el rodaje de una película.

[2] (BOE-A-1985-17303 Real Decreto 1435/1985, de 1 de Agosto, Por el Que Se Regula la Relación Laboral Especial de los Artistas En Espectáculos Públicos., s. f.-b)

[3] Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el Patrimonio : versión 2017. (2019, 4 diciembre). OECD HOME. Recuperado 3 de marzo de 2024, de https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page6

Por el contrario, según el modelo OCDE el artista se define al que se considere como tal y se excluye el que no se entiende artista. Sin embargo, en el concepto de deportista el comentario del artículo 17 indica que pese a no haber una definición expresa el mismo no se limita a quienes participan en actividades deportivas tradicionales como son los saltadores o nadadores. Con ello que refiere también a jugadores de golf, así como futbolistas, jugadores de criquet y a pilotos de carreras. En este proyecto nos centraremos en los artistas escénicos y en los futbolistas profesionales o de élite.

En la jurisprudencia española, diversas sentencias del Tribunal Supremo[4] coinciden con la doctrina española al definir a artistas y deportistas. Indican que se entiende por deportista a quien se dedica regularmente a la práctica de una disciplina deportiva, ya sea de forma profesional o amateur[5]. La diferencia fundamental radica en la naturaleza profesional o no de la actividad en cuestión. Los deportistas profesionales tienen una relación laboral especial, reconocida y regulada por el Real Decreto 1006/1985, percibiendo ingresos económicos derivados de su práctica deportiva. En contraste, los deportistas amateurs no reciben una compensación económica directa y solo reciben reembolso por concepto de transporte y dietas ya que se entregan al deporte de manera no profesional. Por tanto, se excluyen firmemente de la categoría de deportistas profesionales. En este contexto, reviste una relevancia fundamental el determinar de manera clara que es realmente el deportista profesional y por ello cabe referir a la jurisprudencia como indica la STSJ de Cataluña 3260/2016 de 23 de mayo.[6] En esta sentencia se establecen los criterios de distinción que destacan que un individuo es en definitiva un deportista profesional. Se establecen tres criterios de distinción: En primer lugar, que haya una contraprestación económica, esto debe ser siempre que las cantidades abonadas sean en concepto de salario. En segundo lugar, que exista una naturaleza compensatoria o de retribución y, en tercer lugar, se señala la importancia de la periodicidad del devengo y que el importe sea uniforme.

Para aproximarnos debidamente a estos conceptos también recurrimos a la Real Academia Española (en adelante, RAE). La RAE define al artista como *"persona que*

[4] Véase STS, 11 de Junio de 2008.
[5]BOE-A-2022-24430 Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte. (s. f.). https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2022-24430
[6] STSJ Cataluña 3260-2016, 23 de mayo de 2016 en relación con Recurso 1447/2016. FJ: SEGUNDO (s. f.). vLex. https://vlex.es/vid/650866409

actúa profesionalmente en un espectáculo teatral, cinematográfico, circense, etc., interpretando ante el público"[7] y al deportista como la persona que *"por afición o profesionalmente practica algún deporte."*[8] Por tanto, teniendo en cuenta la determinación de la jurisprudencia en referencia al deportista profesional cabe recurrir de nuevo a la RAE con el fin de alcanzar que se entiende por profesional en este ámbito. Se define el término como "*hecho por profesionales y no por aficionados*"[9]. Por consiguiente, nótese que los amateur, también conocidos como aficionados, realizan la actividad por placer y no por obtención de un rendimiento económico. Así pues, es totalmente contrario al deportista profesional que recibe un componente económico en concepto salarial. En esta investigación nos centramos en el deportista profesional.

Habiéndose determinado y establecido los conceptos que nos ocupan y explicada la distinción entre el deportista profesional y el aficionado, es pertinente introducirnos al régimen tributario estatal que tienen los artistas y deportistas. En primer lugar, la renta de un artista y deportista puede estar sujeta tanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como al Impuesto sobre la Renta de No Residentes,[10] examinaremos la modalidad tributaria bajo la cual efectúen sus contribuciones diferenciando según si tienen su residencia en territorio español o si son no residentes.

Tratándose de artistas y deportistas que se hallen en España, su regulación la encontramos en la Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante y sin perjuicio de su mención sin abreviatura del apartado correspondiente, IRPF) en concreto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre[11] que se explicará de manera amplia en su apartado correspondiente.

Por otro lado, tratándose de no residentes se les ampara por la Ley de Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante y sin perjuicio de su mención sin abreviatura

[7] Asale, R.-., & Rae. (s. f.). artista | Diccionario de la lengua española. «Diccionario de la Lengua Española» - Edición del Tricentenario. https://dle.rae.es/artista?m=form
[8] Asale, R.-., & Rae. (s. f.-b). deportista | Diccionario de la lengua española. «Diccionario de la Lengua Española» - Edición del Tricentenario. https://dle.rae.es/deportista
[9] Definición del término profesional, Asale, R.-., & Rae. (s. f.-c). profesional | Diccionario de la lengua española. «Diccionario de la Lengua Española» - Edición del Tricentenario. https://dle.rae.es/profesional?m=form
[10] Arts. 9 y 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
[11] (BOE-A-2006-20764 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos Sobre Sociedades, Sobre la Renta de No Residentes y Sobre el Patrimonio., s. f.)

del apartado correspondiente, LIRNR). Nos amparamos en el artículo 17 de LIRPF para entender cuáles serán los rendimientos del trabajo de artista y deportista en la realización de actividades artísticas y deportivas, correspondientemente. El punto de gran interés que nos ocupa es en especial el régimen impositivo aplicado a estos sujetos en España generados por el desempeño vinculado a los derechos de imagen, tratando especialmente el artículo 92 LIRPF.

2.2. **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**.

Para introducirse en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas (en adelante, IRPF), debemos entender en que consiste el mismo. El IRPF es el tributo principal para la fiscalidad de deportistas y artistas residentes en territorio español gravando directamente los rendimientos de su trabajo sin importar donde se hayan generado, ya que el IRPF grava la renta mundial. Estos rendimientos constituyen el hecho imponible que daría lugar a gravamen.

Primordialmente y previa la exposición de este impuesto, al amparo de lo establecido por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, cabe establecer e indicar que el ámbito geográfico/territorial del IRPF se indica en la LIRPF en su artículo 4 :

"1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará en todo el territorio español.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

3. En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades previstas en su normativa específica y en esta Ley. "[12]

El IRPF está conceptuado la Ley 35/2006, de 28 de noviembre[13]. El artículo 1 lo define como un impuesto que grava atendiendo a los principios de igualdad, generalidad

[12] (BOE-A-2006-20764 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos Sobre Sociedades, Sobre la Renta de No Residentes y Sobre el Patrimonio., s. f.-c)

[13] (BOE-A-2006-20764 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos Sobre Sociedades, Sobre la Renta de No Residentes y Sobre el Patrimonio., s. f.-b)

y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y circunstancias personales y familiares. Es competente en materia de IRPF el Estado, pese a que la recaudación se cede a las Comunidades Autónomas[14].

Se trata de un tributo de carácter personal, que se impone de manera directa y progresiva. En esencia, el IRPF somete a gravamen los rendimientos e imputaciones de renta, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales de las personas físicas residentes en España, por tanto, ámbitos en que se verá reflejada la capacidad económica del artista y deportista[15]

Es pues, el IRPF un impuesto directo que grava la renta cuando esta entra en la esfera patrimonial del contribuyente, y se le da el carácter de personal debido a que se grava una cantidad en que el tipo de gravamen aumenta a medida que la base liquidable es más elevada. En cuanto refiere a su elemento temporal, llámese también período impositivo, es el año natural devengándose el 31 de diciembre. Debe tenerse en cuenta sin perjuicio de la existencia de una excepción siendo el caso de haber fallecido el sujeto pasivo en día distinto al 31 de diciembre ya que este hecho implicaría que el período de imposición cambiaría, siendo el mismo desde el 1 de enero hasta el día del fallecimiento devengándose en el último día.

Una vez manifestado en que consiste el IRPF y sus características, cabe introducirse al hecho imponible del mismo. Según el artículo 6 de la LIRPF el hecho imponible constituye la obtención de renta por el contribuyente dentro del período impositivo establecido. Este artículo, por tanto, delimita la especificación de las rentas que abarca el IRPF y como deben tenerse en cuenta las mismas a la hora de gravar, así como las que no se tendrán en cuenta a fines de contribución.

La legislación no se detiene a definir el concepto de renta sino más bien determina los componentes que la conforman. Por renta introducimos distintos componentes regulados en el artículo 6 de la LIRPF como son; el rendimiento del trabajo, rendimiento de actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta y

[14] Régimen común: Ministerio de Hacienda. (s. f.). https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Regimen%20comun.aspx

rendimientos de capital mobiliario. Sin perjuicio de la gran importancia de estos, en este análisis nos enfocaremos en los relativos al derecho de imagen, los cuales están exclusivamente regulados como rendimientos de capital mobiliario. Según el artículo 24. 4 apartado d) de la LIRPF es rendimiento de capital mobiliario cuando la cesión del derecho de imagen se da sin vínculo contractual. Por tanto, nos centraremos en este aspecto en el apartado correspondiente. Véase que como bien mencionamos el IRPF es un impuesto progresivo, por tanto, es mayor cuanto más aumente la base imponible, en otras palabras, cuanta más renta obtenida por el contribuyente más pago deberá realizar en este impuesto.

Asimismo, es importante señalar que los deportistas pueden realizar actividad profesional por cuenta propia, sin vincularse por contrato laboral con entidad deportiva o, por lo contrario, actuando por cuenta ajena mediante contrato. Esta distinción reviste una importancia significativa, dado que, en el primer escenario descrito, los ingresos derivados de la actividad deportiva se encuentran sujetos a la tributación correspondiente bajo el Impuesto de Actividades Económicas (IAE) e IVA. En el segundo caso nos encontraríamos ante un supuesto aplicable al IRPF. El contribuyente del IRPF será la persona física que tenga su residencia habitual en territorio español, al amparo del artículo 9 de LIRPF[16] es residente fiscal quien cumpla cualquiera de estas circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

[16] (BOE-A-2006-20764 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos Sobre Sociedades, Sobre la Renta de No Residentes y Sobre el Patrimonio., s. f.-d)

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

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

2. No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte.

Sin perjuicio de lo anterior, no pierden la condición de contribuyentes en este impuesto aquellos individuos/personas físicas de nacionalidad española que acrediten nueva residencia fiscal en un país o territorio que tenga consideración como jurisdicción no cooperativa. El artículo 6 de la LIRNR indica que *"seguirán teniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tanto en el período impositivo en el que efectúen el cambio de residencia como en los cuatro períodos impositivos siguientes."*

Expuesto lo anterior, en el apartado correspondiente a la explotación del derecho de imagen de artistas y deportistas, nos centraremos en el articulado 92 LIRPF, referente a los rendimientos de capital mobiliario procedentes de la cesión de la explotación del derecho de imagen o el consentimiento autorizado para su uso o explotación.

2.3. Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

Obtener rentas en un territorio que no es el de residencia del contribuyente cada vez es más común. En España este fenómeno se regula mediante la Ley 41/1998 de 9 de diciembre en que se introduce el impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante,

IRNR).[17] En el caso que un artista o deportista no sea residente del territorio español y se encuentre en España tributará por el IRNR. En primer lugar, debe entenderse qué trata este impuesto, lo encontramos regulado en el RD 5/2004, de 5 de marzo que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Su apartado primero indica que se trata de "*un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste."*[18]

El IRNR es esencial en el ámbito artístico y deporte profesional debido a que ambas figuras realizan actividad en España siendo no residentes. Este impuesto establece el marco legal para la tributación de las rentas obtenidas en territorio español por personas físicas y entidades que no tienen su residencia fiscal en territorio español. Puede ocurrir incluso que el contribuyente no tenga relación alguna con el territorio siendo por tanto extremadamente importante con fin de evitar fraude fiscal la regularización de estas situaciones mediante la LIRNR.

El IRNR grava las rentas obtenidas en España por no residentes fiscales. Incluye ingresos por actuaciones, competiciones realizado en territorio español como de capital mobiliario en su derecho de imagen que ocurrieran en España, además de la correspondiente ganancia patrimonial derivada de bienes hallados en España, las actividades económicas y rentas pasivas no objeto de esta investigación.

La normativa que regula el IRNR será de aplicación siempre y cuando no existiera un tratado, acuerdo o convenio de doble imposición entre territorios. Si existen, serán estos aplicables, como indica el artículo 4 de la LIRNR *"Lo establecido en la presente Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución española."*[19]

[17] (BOE-A-1998-28473 Ley 41/1998, de 9 de diciembre, Sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias., s. f.)
[18] (BOE-A-2004-4527 Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, Por el Que Se Aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de No Residentes., s. f.)
[19] (BOE-A-1998-28473 Ley 41/1998, de 9 de diciembre, Sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias., s. f.-b)

Asimismo, el IRNR tiene ámbito geográfico de aplicación en España como indica el artículo 2 de la LIRNR:

Artículo 2. Ámbito de aplicación.

1. Este impuesto se aplicará en todo el territorio español.

2. El territorio español comprende el territorio del Estado español, incluyendo el espacio aéreo, las aguas interiores, así como el mar territorial y las áreas exteriores a él, en las que, con arreglo al derecho internacional y en virtud de su legislación interna, el Estado español ejerza o pueda ejercer jurisdicción o derechos de soberanía respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas suprayacentes y sus recursos naturales.

3. Lo dispuesto en el apartado 1 se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

4. En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades que resulten aplicables en virtud de su normativa específica y de lo dispuesto en esta ley."

Por tanto, en este impuesto y al amparo de lo señalado en el artículo 5 de la LIRNR, los contribuyentes son:

"a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 de esta Ley, que obtengan rentas en el mismo, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el apartado 4 del artículo 9 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias."[20]

De modo que la tributación de deportistas extranjeros en equipos españoles y artistas extranjeros que realicen actividad en España adquieren un trato diferente a los residentes en el país pues la prestación de sus servicios no se entiende definitiva, sino que limitada en tiempo. En este punto cabe introducir el artículo 93 de la LIRPF que señala que en su apartado primero *"1. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal*

[20] (BOE-A-1998-28473 Ley 41/1998, de 9 de diciembre, Sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias., s. f.-c)

en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que no hayan sido residentes en España durante los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca, ya sea en el primer año de aplicación del régimen o en el año anterior (...)"

Entendiendo por tanto que para determinar si existe o no residencia en España debe cumplirse los requisitos mencionados con anterioridad en el apartado del IRPF en su artículo 9, es decir; permanencia en territorio español por más de 183 días al año o que la base central de la actividad e ingresos esté en España. Así pues, el contribuyente tendrá opción de elegir que su tributación sea en base al IRPF o al IRNR según los requisitos expuestos. La gran diferencia es que el IRNR es exclusivamente estatal, mientras que el IRPF está cedido en un 50% a las Comunidades Autónomas.

Los ingresos que deriven de la explotación del derecho de imagen obtenidos en España, en caso de no residentes estos ingresos son gravables cuando la explotación o el uso de este se realiza en España. Quedan también regulados por el IRNR pues son considerados rentas obtenidas en territorio español según lo contemplado en el artículo 13 IRNR sujetas a gravamen bajo este impuesto.[21]

Continuamente referimos a ingresos derivados del derecho de imagen de artistas y deportistas, pero debemos entender que se entiende por ello. Referimos a aquellas

[21] (BOE-A-2004-4527 Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, Por el Que Se Aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de No Residentes., s. f.)

cantidades percibidas por la cesión del uso de la imagen o nombre de artistas y deportistas con fines ya sean comerciales o publicitarios.

3. La tributación de los derechos de imagen.

3.1. Definición y regulación.

El concepto de imagen proviene del latín *imāgo, -inis* [22], la Real Academia Española (en adelante, RAE) ofrece varias definiciones de lo conocido como imagen, se encuentra en la RAE definido como *«figura, representación, semejanza y apariencia de algo».* [23] Por tanto, en este proyecto nos referimos a la imagen de la persona artista o deportista profesional y el derecho que se tiene sobre la misma, es decir, el derecho a la propia imagen.

Desde el punto de vista de los tribunales españoles, se trató por primera vez la idea de derecho de imagen por el Tribunal Supremo (TS) en la sentencia 11 de abril de 1987[24],en esta STS concluyó el tribunal que la imagen se equivale a *"la representación gráfica de la figura humana mediante el procedimiento mecánico o técnico de reproducción"* implicando por tanto que queda en poder del titular de manera exclusiva en publicar y/o difundir su propia imagen. De hecho, el derecho a la propia imagen es señalado por numerosas sentencias[25] como es la STC 83/2002, de 22 de abril, encontramos que en su fundamento jurídico cuarto indica que el derecho a la imagen propia refiere a:

"[…] un derecho constitucional autónomo que dispone de un ámbito específico de protección frente a reproducciones de la imagen que, afectando a la esfera personal de su titular, no lesionan su buen nombre ni dan a conocer su vida íntima, pretendiendo la salvaguarda de un ámbito propio y reservado, aunque no íntimo."

[22] LA IMAGEN COMO FUENTE INFORMATIVA (JESÚS JIMÉNEZ SEGURA, UNIVERSIDAD DE SEVILLA) https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/38459/laimagencomofuente.pdf?sequence=1&isAllowed=y
[23] Real Academia Española.
[24] STS, 11 de abril de 1987. (s. f.). vLex. https://vlex.es/vid/9-2-201543
[25] STS 91/2017, 15 de Febrero de 2017.

Continúa señalando que:

"[…] Por ello atribuye a su titular la facultad para evitar la difusión incondicionada de su aspecto físico, ya que constituye el primer elemento configurador de la esfera personal de todo individuo, en cuanto instrumento básico de identificación y proyección exterior y factor imprescindible para su propio reconocimiento como sujeto individual".[26]

Véase que tanta es la importancia del derecho de imagen y/o a la propia imagen que se contempla el mismo en la norma jerárquicamente superior en el ordenamiento jurídico de España, es decir, se ampara en la propia Constitución Española (en adelante, CE). Lo encontramos fundamentado en la Sección Primera de los Derechos fundamentales, al amparo de lo establecido en el artículo 18 en su apartado primero hallamos garantizado como derecho fundamental el derecho de imagen *"se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen."*[27] Este derecho fundamental se encuentra vinculado con la moral y el honor. Se trata de un derecho totalmente innato a la persona desde el momento de su nacimiento, por tanto, personalísimo, un derecho absoluto y oponible *erga omnes*[28].

El derecho de imagen se regula en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo[29] en que se describe como un derecho inembargable, irrenunciable e imprescriptible con protección en caso de vulnerarse el mismo. Debido a estos tres elementos, tiene un carácter de contenido patrimonial, lo que permite su aptitud para el tráfico negocial, por su carácter patrimonial/comercial. En el artículo 7 refiere a la consideración de intromisión ilegítima, concretamente en los apartados quinto y sexto refiere a la prohibición de captación, reproducción o publicación de vida privada o fuera de la misma de los sujetos titulares de este derecho, así como la imposibilidad de usar su nombre, imagen o voz con fines de lucro o comerciales sin consentimiento previo.

[26] Sistema HJ - Resolución: SENTENCIA 83/2002. (s. f.). https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/4619

[27] Constitución Española, precisamente articulo 18 apartado primero.

[28] Oponibles frente una tercera persona o, lo que es lo mismo, frente a terceros.

[29] BOE-A-1982-11196 Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen. (s. f.). https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1982-11196

Expuesto lo anterior, el TC ha abordado el derecho de imagen en diversas sentencias[30] y las conclusiones que pueden obtenerse de las mismas es el hecho de la existencia de dos enfoques o aspectos del derecho de imagen; por un lado, entendiéndose el mismo desde la faceta constitucional o negativa tal como se avala en la STS de 24 de julio de 2008:

"[…] ha tenido ocasión de decir esta Sala en diversas ocasiones, pudiendo citarse la Sentencia de 13 de julio de 2006, el derecho a la propia imagen tiene un aspecto negativo, como facultad de exclusión y un aspecto positivo, como facultad de aprovechamiento; es, por tanto, una facultad del interesado a difundir o publicar su propia imagen y, por ende, su derecho a evitar su reproducción, en tanto en cuanto se trata de un derecho de la personalidad."[31]

Por tanto, en que se otorga al individuo titular la capacidad de poder impedir que se reproduzca, capte o publique su propia imagen en momentos de su vida privada, así como fuera de la misma a excepción de aquellos casos previstos por la ley.

Por otro lado, desde la perspectiva patrimonial o positiva. La CE en la medida que garantiza su carácter personalísimo al limitar la protección a la imagen en la esfera personal, la legislación dispone al individuo titular la facultad de ceder el consentimiento para que se reproduzca su propia imagen, explotar la misma y comercializarla. Nuestro gran punto de interés de este proyecto se centra en esta vertiente pues tanto el artista como el deportista profesional otorgan que se negocie y explote su propia imagen. A partir de esta faceta patrimonial del derecho de imagen vemos que la concepción que tiene el mismo tanto económica como patrimonial y al ser susceptible de explotación hace que sea objeto de imposición tributaria.

Cabe señalar que la cesión del derecho de imagen es solamente de esencia patrimonial pues bajo ningún concepto se cede el derecho a la imagen personal. Téngase en cuenta que el derecho de imagen, y sin ánimo de incurrir en redundancias se trata de un derecho que es posible su cesión y explotación, pero esta cesión del titular es desde el aspecto patrimonial. Esto implica a que en ningún caso se renuncia al derecho como bien

[30] El TC ampara el llamado derecho a la propia imagen según lo decretado en la STC núm 231/1988 en fecha 2 de diciembre, posteriormente con STC 99/1994 de 17 de abril, ratificado de nuevo en sentencias posteriores como es STC 72/2007 con fecha 16 de abril.

[31] CONSÚLTESE EN STS (SALA DE LO CIVIL) de 24 de julio de 2008, en concreto (RJ2008/4628), refiere a la faceta negativa del derecho de imagen, véase fundamento segundo.

jurídico, es decir, personalísimo. [32] La cesión de derecho de imagen del contribuyente afecta pues, dado lo expuesto: al deportista o artista residente en territorio español, al deportista o artista no residente con domicilio fiscal en un paraíso fiscal y al deportista residente en un Estado miembro de la Unión Europea sin ser de España y perciba gran parte o la mayoría de su renta en España, tributando así en IRPF.

3.2. Régimen fiscalidad de los derechos de imagen y su imputación.

La doctrina todavía arroja incertidumbre a la hora de gravar los rendimientos que se obtienen por la explotación y cesión de la imagen de artistas y deportistas. Es una cuestión tan problemática en nuestro ordenamiento jurídico debido a que no existía una relación entre artistas y deportistas más allá del contrato laboral que pudieran tener con agencias o clubes respectivamente. Consecuentemente, a efectos fiscales se determinó que los ingresos que percibían por la explotación de su imagen se tuvieran en cuenta como rendimiento de trabajo, pero más adelante se visualizó que tanto artistas y deportistas percibían magnitudes considerables de ingresos. En consecuencia, tanto agentes como clubes decidieron celebrar doble contrato: por un lado, con el agente o club correspondiente y por el otro el contrato de cesión del derecho a la explotación del artista y deportista (futbolista) que originó la llamada relación triangular en especial en el mundo del fútbol profesional.[33]

El derecho a la propia imagen en lo que refiere al marco deportivo futbolístico tiene gran importancia debido a la práctica constante de la explotación de la imagen de futbolistas profesionales. En este punto debemos referir a la normativa relativa a la explotación comercial de los derechos de imagen de los futbolistas profesionales, ya que ciertamente los deportistas profesionales están sujetos a una relación laboral especial. La encontramos fundamentada en el RD 1006/1985, de 26 de junio,[34] regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Se relaciona con el IRPF y es una normativa que afecta de manera directa los ingresos y beneficios obtenidos por los

[32] LOS DERECHOS SOBRE LAS FOTOGRAFÍAS Y SUS LIMITACIONES. (2006). ANUARIO DE DERECHO CIVIL, Tomo, LIX, Fascículo III, Julio- Septiembre, 2006, Pp. 1065 A 1114. https://www.cultura.gob.es/planes-nacionales/eu/dam/jcr:f5e2a630-b206-45fe-99ae-7b5bfd6da892/los-derechos-sobre-las-fotografias-y-sus-limitaciones.pdf

[33] Referente a la existencia que se dio entre el futbolista, la sociedad y el club de fútbol.

[34] (BOE-A-1985-12313 Real Decreto 1006/1985, de 26 de Junio, Por el Que Se Regula la Relación Laboral Especial de los Deportistas Profesionales., s. f.)

deportistas profesionales. Asimismo, hay que señalar que, cuando referimos a relación laboral es relativa a la que existe entre el futbolista profesional y un club o una Sociedad Anónima Deportiva (en adelante, SAD), se tiene en cuenta la participación de los deportistas en lo que obtienen de beneficio por la explotación de su imagen. Esto anterior por parte de la entidad o la SAD según con quien mantengan la relación laboral, la cual se regirá por Convenio Colectivo o por contrato individual en que se tendrá en cuenta como un concepto retributivo más, según indica el RD 1006/1985 en su articulado 7.3 que indica:

Artículo 7. Derechos y obligaciones de las partes.
[…]

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

Y, asimismo, en su artículo 8.2 señala que:

Artículo 8. Retribuciones.
[…]
Dos.–Tendrán la consideración legal de salario todas las percepciones que el deportista reciba del club o entidad deportiva bien sean en metálico o en especie, como retribución por la prestación de sus servicios profesionales.

Pese a lo expuesto, y la gran importancia que existe de la explotación del derecho de imagen en el sector futbolístico profesional, en el contexto legal del Estado español encontramos una notable indefinición y ambigüedad legal resultando en consecuencia una carencia de homogeneidad en el ámbito laboral.[35] Por ello nos centramos en el puntode vista de la normativa española tributaria que tratamos con anterioridad, en específico en la LIRPF. La presente investigación tiene por objeto como se ha mencionado en ocasiones entender cómo se genera la fiscalidad de los derechos de imagen de artistas y

[35] CARDENAL CARRO, M (2006). *El deportista en el mundo. Dialnet.*

deportistas. En ese sentido, cabe introducir el artículo que nos abarca en esta cuestión, en la tributación en el IRPF del derecho de imagen hallamos el artículo 92 de la LIRPF titulado en la misma como *"Imputación de rentas obtenidas por la cesión del derecho de imagen"*[36]. Este artículo es de suma importancia en esta investigación debido a que se centra en la tributación de los rendimientos obtenidos por la cesión de la explotación del derecho o consentimiento o autorización para su uso o explotación. Así pues, este artículo establece que los ingresos que se deriven de la cesión de la explotación de imagen se calificarán como rendimientos del capital mobiliario cuando se transfieran a terceros. Este artículo manifiesta que *"los contribuyentes imputarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad a que se refiere el apartado 3 cuando concurran las circunstancias siguientes:*

a) Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente.

b) Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.

c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física."

Asimismo, el apartado tercero del artículo 92 de LIRPF indica que:

"3. La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 por los

[36] (BOE-A-2006-20764 Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos Sobre Sociedades, Sobre la Renta de No Residentes y Sobre el Patrimonio., s. f.)

actos allí señalados. Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado 8 y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización a que se refiere el párrafo a) del apartado 1, siempre que la misma se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto"

Cabe detenerse en lo referente al capital mobiliario pues tanto el futbolista profesional como el artista tributan en el mismo en la explotación de su derecho de imagen. El legislador ha establecido que la renta obtenida por persona física por la cesión, autorización o consentimiento de la explotación de su imagen sea considerada como rendimientos del capital mobiliario (RCM)[37]. Lo encontramos especialmente regulado en los artículos 25 y 26 en que se define como aquellas utilidades o percepciones que provienen de derechos con naturaleza de muebles, siempre cuando no constituyan actividad económica realizada por el sujeto. Por tanto, teniendo en cuenta los que afectan de manera directa y con habitualidad al futbolista profesional y artista tenemos en consideración lo estipulado en el artículo 25.4 en su apartado d) de la LIRPF, en que se afirma que serán considerados rendimiento del capital mobiliario *"Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica."*[38]

Pese a la constante afirmación de hallar la tributación derivada de la explotación derecho de imagen en el capital mobiliario, cabe recordar que no toda percepción recibida por el futbolista profesional o artista en consecuencia de dicha explotación será exclusivamente por rendimiento de capital mobiliario.[39] Solamente podrá ser calificado

[37] 4. Rendimientos del capital mobiliario. (2023, 22 marzo). fiscal-impuestos.com. https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-3-irpf-rendimientos-capital-mobiliario

[38] (BOE-A-2006-20764 Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos Sobre Sociedades, Sobre la Renta de No Residentes y Sobre el Patrimonio., s. f.)

[39] No objeto de nuestro trabajo al no tratar SAD o club, pero a modo informativo véase que, por ejemplo, el artículo 28 del conocido como Convenio Colectivo del Fútbol Profesional establece que, si un jugador cede los derechos de su imagen a su propio club, esos ingresos se consideran como parte de su salario. Asimismo, si un futbolista profesional firma un contrato para competir en un evento específico, por ejemplo, y como parte de ese contrato, cede los derechos de su imagen derivados de su participación en elevento, el dinero que reciba se considerará como ingreso de su actividad económica.

como rendimiento de capital mobiliario cuando no exista por tanto contrato de prestación de servicios deportivos o artísticos y que el deportista o artista, sin que se hallen ligados por contrato laboral. Es decir, se consideran rendimiento de capital mobiliario cuando los ingresos derivados de esta explotación se obtienen de forma pasiva, sin que exista una actividad profesional o empresarial directa por parte de estos profesionales para generar esos ingresos.

Con todo lo anterior, véase pues que la fiscalidad de los derechos de imagen para artistas y deportistas se encuentra regulada principalmente por la LIRPF para residentes fiscales y por la LIRNR para no residentes fiscales y como hemos mencionado en diversas ocasiones la imputación y el tratamiento fiscal de los ingresos pueden variar según si actúan como persona física, objeto de nuestro proyecto, o a través de entidad. En caso del IRPF tenemos por una parte la imputación directa como persona física que refiere a los ingresos por derechos de imagen que recibe el artista o deportista considerados capital mobiliario. Estos están sujetos a escala progresiva de gravamen y puede tratarse a través de entidad como puede ser un club para los futbolistas pues la LIRPF permite que los ingresos derivados de la explotación del derecho de imagen se realicen a través de entidades específicas para dicho fin.[40] Por otro lado, en caso de IRNR los ingresos que obtienen no residentes en España por cesión de derecho de imagen que se generen en territorio español tributan por tipo fijo sobre los ingresos brutos obtenidos con un tipo impositivo general del 24% que, de nuevo indicar, puede variar dependiendo de la existencia de convenios para evitar la doble imposición que el estado Español tenga con otros países.

[40] Por si es de interés para el lector pese a no ser objeto de este proyecto, cuando un futbolista profesional cede su derecho de imagen a un club o una sociedad se trata por el Impuesto de Sociedades. De igual modo, el derecho de imagen puede hallarse en la imputación de renta y puede ocurrir que exista el caso en que un deportista ceda la explotación de sus derechos de imagen a una sociedad tercera y los pagos se realicen directamente a esta sociedad, se aplica el régimen de imputación de rentas según el artículo 92 de la LIRPF. Véase que este régimen, bajo determinadas condiciones, el deportista debe incluir en su declaración de impuestos los ingresos que deriven de la cesión de sus derechos de imagen, incluso si los pagos se realizan a terceros. En este punto, se aplicaría la norma 85/15, que estipula que solamente el 15% de los ingresos totales percibidos por el deportista de su club pueden considerarse como contraprestación por sus derechos de imagen. Utilizar entidades interpuestas para canalizar los ingresos obtenidos por derechos de imagen puede causar implicaciones fiscales como es la aplicación de las llamadas normas antiabuso (disposiciones legales creadas con fin de prevenir o reducir prácticas abusivas que buscan eludir o reducir el pago de impuestos de manera ilegítima). De hecho, la Agencia Tributaria presta gran atención a los ingresos derivados de los derechos de imagen, por su relevancia y el potencial de planificación fiscal agresiva en este ámbito.

Así pues, la cesión y explotación de los derechos de imagen dependerá de cómo se estructure la misma; de manera privada o, en su caso según si se trata de futbolista profesional con entidad y si se trata de artista con agente en que la titularidad corresponde al SAD o club como puede ser la rueda de prensa. En este proyecto hemos tratado la primera cuestión, es decir, los derechos de imagen cedidos para su explotación de manera privada, personal del deportista o artista frutos de su propio patrocinio en actos o en caso del futbolista en programas televisivos o anuncios a cambio de una contraprestación. Asimismo, podría tratarse de frutos derivados de la libre expresión del artista o deportista como puede ser la publicación de un libro.

Con todo ello, téngase en cuenta la relevancia del artículo 92 LIRPF ya que se relaciona con los artistas y futbolistas de manera directa. Esto se debe a que primeramente son profesionales cuya imagen puede generar grandes ingreso. Además, al ceder la explotación de ese derecho de imagen a terceros (como para los fines publicitarios mencionados con anterioridad), los ingresos que reciben por esta cesión se clasifican, según se regula por el artículo 92 LIRPF como rendimientos de capital mobiliario. Así pues, véase que nos amparamos en lo establecido en este artículo para reafirmar que tratamos los derechos de imagen que pueden ser objeto de cesión. Estos son aquellos no vinculados por una relación laboral del futbolista o artista y a los que, consecuentemente, les sería de aplicación el régimen del artículo 92 LIRPF y que, en ocasiones, el incorrecto uso del articulado deriva en fraudes y elusiones fiscales.

4. La elusión y el fraude fiscal en el sector de los artistas y deportistas.

4.1. Concepto y regulación.

La Constitución Española afirma en su artículo 31 apartado primero que en España existe un sistema tributario destacado por ser justo, igualitario y progresivo en que deben participar todos contribuyendo a sostener el gasto público según su capacidad económica. Por tanto, en consecuencia, a lo expuesto si un artista o deportista no contribuyera de manera correcta podría incurrir en lo llamado como fraude fiscal. La elusión y el fraude

fiscal[41] han emergido como conceptos de notable relevancia dentro del ámbito tributario a nivel mundial, en especial en lo referente a artistas y deportistas ya que algunos acaban incurriendo en estas prácticas.

Encontramos regulado el fraude fiscal en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal [42] en que el legislador con la finalidad de proteger la contribución de gastos públicos destinada a la Hacienda Pública introdujo el tipo penal de delito fiscal en el Título XIV del Código Penal. [43] Se introduce como delito contra la Hacienda Pública, concretamente en el artículo 305 del CP. Este artículo se aplica, según la jurisprudencia tanto para las acciones directas de evasión como para las omisiones, es decir, tanto para fraude fiscal como para elusión fiscal al pago de tributos. Se establece en el articulado pena de prisión y/o multa para aquellos que defrauden a la Hacienda Pública por importe superior a 120.000 euros. Si el fraude fiscal fuera inferior a 120.000 euros, no estaría dentro del tipo penal mencionado y, por tanto, no sería constitutivo de delito penal según el propio artículo 305 CP. Se trataría de una infracción administrativa regulada en la Ley General Tributaria (LGT)[44], específicamente en los artículos 191 y siguientes.[45]

Según la jurisprudencia y doctrina españolas, el fraude fiscal se entiende como aquella acción o conjunto de acciones deliberadas que son destinadas a evadir el pago de tributos establecidos legalmente. Incluye el concepto de fraude fiscal cualquier acción para ocultar o falsear la realidad económica con fin de reducir la carga fiscal de manera ilegal. Asimismo, la jurisprudencia ha establecido que con fin de que exista fraude fiscal no es suficiente con incurrir en infracción de una norma tributaria, sino que debe haber una voluntad consciente de defraudar a la Hacienda Pública. Especialmente, la jurisprudencia del TS ha sido clave para definir aquellos elementos constitutivos del fraude fiscal

[41] La elusión fiscal, que implica la planificación legal para minimizar la carga tributaria, es problemática cuando se utilizan estrategias que aprovechan lagunas legales de manera abusiva. Por otro lado, el fraude fiscal, implica la evasión intencionada de impuestos mediante prácticas ilegales.
[42] (BOE-A-2006-20843 Ley 36/2006, de 29 de Noviembre, de Medidas Para la Prevención del Fraude Fiscal., s. f.)
[43] (BOE-A-1995-25444 Ley Orgánica 10/1995, de 23 de Noviembre, del Código Penal., s. f.)
[44] (BOE-A-2003-23186 Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria., s. f.)
[45] Las infracciones administrativas en lo corresponde a materia fiscal, aunque no constituyen delitos, pueden conllevar sanciones económicas muy grandes, incluso la pérdida de beneficios fiscales o ayudas públicas. Véase que la LGT establece procedimientos específicos para poder detectar, inspeccionar y sancionar estas infracciones con fin de asegurar que se cumplan las fiscales y la aplicación de la normativa tributaria de manera correcta.

señalando la necesidad de probarse la intención del contribuyente al eludir sus obligaciones fiscales. Así pues, esto se traduce en realizar prácticas como es ocultar ingresos, emitir facturas falsas, utilizar estructuras societarias opacas u otro mecanismo que tenga como finalidad no pagar los impuestos debidamente.

El fraude fiscal ha sido recientemente considerado como delito de infracción de deber, en concreto del TS se establece que el fraude fiscal es *"un delito especial de los llamados de infracción de deber. Concretamente en relación con el deber de contribuir a los gastos públicos mediante el pago de los impuestos, establecido en el artículo 31 de la Constitución. [...]"*[46] Asimismo, según el TS, se establece qué se protege al calificar un tipo de delito contra la Hacienda Pública "*es indudable, pues, que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal* […]". Señala que se protege "*la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas*"[47]

La jurisprudencia española y su doctrina coinciden en afirmar que la comisión de un delito fiscal requiere esencialmente de un requisito que sin esté no habría delito fiscal; la existencia de una relación jurídico-tributaria entre el individuo que comete el delito y la autoridad tributaria. Esto implica que debe haber surgido una deuda fiscal o haberse obtenido algún beneficio fiscal. La noción de relación jurídico-tributaria se encuentra delineada en el artículo 17 de la Ley General Tributaria[48], que la define como el conjunto de obligaciones, derechos y facultades derivados de la aplicación de los impuestos. De nuevo, reafirmarse en los hechos establecidos con anterioridad con que no todo incumplimiento de obligaciones tributarias constituye un delito de fraude fiscal más solamente las tipificadas en el articulado del CP.

4.2. Su vinculación con los artistas y deportistas.

En el contexto de la gestión de los derechos de imagen de artistas y futbolistas en relación con el articulado 92 de LIRPF que permite que los ingresos por la cesión del derecho de imagen se consideren rendimientos del capital mobiliario implica que pueda

[46] STS 499/2016, de 9 de junio. A continuación, vemos distintas sentencias del TS que se reafirman en esta cuestión; STS 2069/2002; de 5 de diciembre; STS de 27 de diciembre de 1990
[47] STS 952/2006, de 6 de octubre.
[48] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

ofrecerse un tratamiento fiscal más favorable en comparación a, por ejemplo, tratarlos como rendimiento de actividad económica. En este punto, la elusión fiscal surge cuando estos artistas y futbolistas o, en muchos casos, los asesores de estos utilizan este artículo para estructurar sus ingresos de manera que minimizan su carga tributaria y esto se daría, por ejemplo, a través de la constitución de sociedades para gestionar sus derechos de imagen. Ciertamente es que la planificación fiscal es legal, pero esta se convierte en elusión fiscal cuando se utilizan estrategias que pese a su legalidad están diseñadas especialmente para evitar la ley fiscal en la medida de lo posible. Por su parte, el fraude fiscal que ocurre en la cesión de los derechos de imagen de estos profesionales objeto de esta investigación se debe principalmente al no cumplimiento de lo establecido en el artículo 92 LIRPF. El artículo 92 de la LIRPF, caracterizado por sus medidas anti-elusión, aborda la elusión fiscal. Establece que los rendimientos obtenidos por la cesión del derecho a la explotación de la imagen o autorización para su uso se consideran esencialmente rendimientos de capital mobiliario[49]. Implica que, por tanto, dichos rendimientos estén sujetos a un régimen fiscal específico en que en algunos casos puede ser más favorable que la aplicación a rendimientos de actividad económica. Sin embargo, se produce fraude fiscal cuando ocurre una elusión fiscal mediante el uso de personas o entidades vinculadas. Por tanto, este fraude fiscal se produce cuando los artistas y deportistas con el objetivo de pagar menos impuestos:

1. No declaran todos los ingresos obtenidos por la cesión de sus derechos de imagen.
2. Canalizan los ingresos por derecho de imagen a través de sociedades, nacionales o extranjeras, que tributan a un tipo impositivo menor sin que estas sociedades realmente tengan actividad económica que corresponda a los ingresos que reciban.
3. Utilizando esquemas de planificación fiscal agresivos, que tienen como objetivo evadir el pago de impuestos.

Establece el articulado que cuando se realicen operaciones entre personas o entidades vinculadas y se demuestre que es mediante estas operaciones que se obtiene una ventaja fiscal y no exista razón económica alguna que justifique el uso de dichas estructuras, la Administración Tributaria (en adelante, AT) puede corregir la situación tributaria del

[49] Anteriormente expuesto qué será considerado rendimiento de capital mobiliario, estipulado en el artículo 92 de la LIRPF.

contribuyente y ello implica que la AT pueda determinar la tributación correspondiente de no haberse utilizado estas estructuras para eludir fiscalmente. En caso de detectarse fraude fiscal, se pueden aplicar sanciones económicas por ser una infracción administrativa y si, los valores defraudados son superiores a lo establecido en el artículo 305 CP incurrirían en un delito. Así pues, en principal objetivo del artículo 92 LIRPF es precisamente prevenir y corregir los efectos fiscales que se derivan de las operaciones realizadas con intención principal de obtener una ventaja fiscal sin, por supuesto, existencia alguna de motivos económicos sustanciales que lo justifiquen. Se pretende mediante el articulado asegurar que la tributación refleje la capacidad económica real del contribuyente. Todo ello se realiza mediante un análisis detallado de las operaciones realizadas entre partes vinculadas, se evalúa si existe razón económica real válida y real para esas operaciones pues la AT tiene absoluta autoridad para requerir información, realizar inspecciones si lo considera pertinente y, de ser necesario, ajustar la base imponible y la deuda del contribuyente generada para reflejar la situación que habría existido si, de un principio, no se hubieran utilizado estructuras de elusión fiscal. Asimismo, la jurisprudencia[50], respecto al artículo 92 de la LIRPF ha delimitado su aplicación. Los tribunales han abordado aspectos relevantes sobre dicho artículo y es que han enfatizado que para poder ser de aplicación las medidas anti-elusión previstas en el artículo 92 se debe demostrar que las operaciones realizadas carecen de razón económica válida más allá de la ventaja fiscal.

Por tanto, implica que la AT debe probar que la razón principal detrás de estas operaciones es obtener un beneficio fiscal y no la de perseguir un propósito económico legítimo. La carga de la prueba corresponde a la AT, debe probar que una operación ha sido realizada con fines de elusión fiscal por lo que debe presentar evidencia concreta que demuestre una falta de motivación económica tras las operaciones mencionadas. La jurisprudencia subraya la importancia de la proporcionalidad en las correcciones que realice la AT. Es decir, cualquier ajuste a la situación tributaria del contribuyente debe ser asegurando que las correcciones no sean excesivas o injustas. De igual modo, los tribunales remarcan que, por supuesto el contribuyente tiene derecho a defenderse ante la aplicación del artículo 92 de la LIRPF, incluyendo el derecho a presentar pruebas que

[50] STS 1885/2017; Tribunal Supremo, en sus sentencias de 22 de octubre de 2020 (rec. núm. 5820/2018), y 4 de noviembre de 2020 (rec. núm núm. 7716/2018), doctrina fijada en la sentencia de 30 de septiembrede 2019 (recurso de casación núm. 6276/2017) STS de 5 de febrero de 2015 (rec. núm. 4075/2013)

muestren que existen razones económicas válidas para las operaciones que se han realizado y poder impugnar las conclusiones de la AT. Cabe añadir que la jurisprudencia y la doctrina son amplias[51] y que en la medida que en algunos tribunales se ha considerado aplicar las medidas mencionadas si se diese falta de existencia de razón económica válida, otros tribunales españoles han adoptado una interpretación restrictiva del artículo 92 de la LIRPF limitando su aplicación solamente a casos en que la elusión fiscal sea manifiesta y clara con la finalidad de evitar una aplicación excesiva que pueda resultar penalizando operaciones totalmente legítimas con justificaciones económicas. [52]

5. Supuestos paradigmáticos de elusión y fraude fiscal en el sector de los artistas y deportistas.

Expuesto lo anterior y una vez manifestado como se dan los fraudes fiscales en la cesión del derecho de imagen de artistas y deportistas, es oportuno exponer casos en que se han generado estas prácticas y las consecuencias de ello, siendo que en algunos casos se ha dado la absolución y demostrando por tanto que las medidas previstas en el artículo no se aplican de manera extrema sin justificación alguna y que existe por supuesto una investigación profunda por parte de la AT con fin de corregir malas prácticas y aplicar consecuencias a las mismas.

5.1. El caso Xabi Alonso.

El caso de Xabier Alonso Olano, mejor conocido como Xabi Alonso es un ejemplo notable en España del tema objeto de investigación. Se trata de un exfutbolista de profesión y actual entrenador del Bayer Leverkusen que fue investigado por la Hacienda Pública por tres delitos contra la Hacienda Pública[53] por presuntamente ocultar parte de

[51] OBSERVATORIO DEL DELITO FISCAL. convenio de 30 de junio de 2005 entre la agencia estatal de administración tributaria y la secretaría de estado de justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal. (2006, diciembre). Agencia Tributaria. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_prevencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf

[52] *Véase: Pérez Royo, F.: "La Doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (examen de casos recientes)".* Véase también, *Palao Taboada*: "*El atolladero del fraude a la ley tributaria (Comentario a la STSJ de La Rioja de 9 de febrero de 2000)"*

[53] Sentencia Nº 177/2021 *(Por la cual se acusa a Xabi Alonso y sus asesores por tres delitos contra la Hacienda Pública).* Audiencia Provincial, Madrid. PAB 1014/2018; PA 1090/2016. Sección no 30 de la Audiencia Provincial de Madrid - Procedimiento Abreviado 1014/2018. Sentencia de la Sala de lo Civil y Penal del TSJ de Madrid de 20 de enero de 2021 –estimatoria en parte del recurso de apelación deducido por las acusaciones contra la sentencia de 25 de noviembre de 2019-, anuló sentencia anterior 672/2019, de 25 de noviembre, ordenando la devolución de la causa para que por los mismos Magistrados se dictara

sus ingresos en una sociedad, concretamente en Madeira, Portugal durante los ejercicios de 2010, 2011 y 2012 al declarar en IRPF. Al amparo de lo establecido en la Sentencia Nº 177/2021 de la Audiencia Provincial de Madrid, Alonso declaró unos rendimientos en concepto de IRPF, pero no declaró aquellos rendimientos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen y se acogió al régimen del articulado 92 de la LIRPF por recomendación de su asesor.

Se alegó que Alonso durante su etapa como jugador del Real Madrid cedió sus derechos de imagen a la sociedad de Madeira que es conocida por su régimen fiscal ventajoso y concretamente la cesión se realizó en un contexto en que la explotación de los derechos de imagen de precisamente los futbolistas estaba sujeta a una intensa fiscalización por parte de las autoridades españolas. La base de la acusación, que es acusación de simulación absoluta[54]. Se originaba en la creación de la sociedad mencionada con el fin de transferir los derechos de imagen a la misma mientras residía en Liverpool. Este acuerdo se mantuvo hasta 2012, momento en el que el jugador ya era contribuyente fiscal en España. Precisamente el 1 de agosto de 2009 antes de establecer su residencia fiscal en España y sin aún tener implicaciones fiscales en el país debido a su residencia en el Reino Unido, por lo que en su caso estaría solo sujeto al IRNR, cedió la explotación de sus derechos de imagen a KARDZALI COMERCIO SERVIÇOS DE CONSULTORIA E INVESTIMENTOS LDA a través de un contrato de precisamente cinco años[55]. Este contrato estipulaba la exclusividad de la cesión de los derechos de imagen, nombre y voz del jugador para fines especialmente publicitarios, comerciales u otros. La cesión se duró cinco años, en que Alonso recibió la cantidad de cinco millones de euros por la explotación de dichos derechos.

Dichas operaciones fueron impugnadas por el Ministerio Fiscal debido a que sostenía fiscalía que la intención de esas operaciones tenía como fin único el de eludir el pago de impuestos en España en que los ingresos del derecho de imagen de residentes fiscales, como hemos visto, están sujetos al IRPF, ya que:

nueva sentencia en la que se solventaran las omisiones que habían determinado la nulidad y se procediera a resolver, con la debida motivación.

[54] Según los recurrentes, se acusaba de un negocio jurídico simulado, básicamente creado como estrategia para defraudar a la Hacienda Pública, ocultando de esta forma una correcta tributación del rendimiento de capital mobiliario procedente de los derechos de imagen del exfutbolista.

[55] Sentencia Nº 177/2021, Audiencia Provincial Madrid.

"[…]entiende el abogado del estado que intervino personalmente el acusado en su propio nombre; y el Ministerio Fiscal que, con la ayuda de los otros dos acusados, explotó su imagen con las distintas empresas que lo contrataban sin hacer ruso real de la sociedad KARDZALI, convirtiendo a dicha entidad en un mero instrumento formal de ingresos y pagos que no desarrolló función alguna en la explotación de la imagen del acusado.[…]"[56]

Se acusaba a Alonso de pretender eludir el pago obtenido por la explotación del derecho de imagen y se solicitaba una pena de prisión de cinco años de cárcel y de multa en cantidad de cuatro millones de euros, posteriormente fue rebajada por Fiscalía hasta dos años y medio[57] (dos delitos con pena de un año y otro con pena de seis meses), que mantenía la cuantía de la multa. Esta acusación posteriormente fue rechazada por el tribunal ya que se determinó que la sociedad[58] si tenía actividad e intervención efectiva en los derechos de imagen de Alonso[59]. El exjugador sostuvo su inocencia y, a diferencia de muchos futbolistas[60], no tenía intención de llegar a una conformidad con el Ministerio Fiscal. Este caso ha sido muy emblemático y ha ascendido de la primera instancia, a la segunda instancia hasta llegar finalmente a la sala de lo penal del TS [61]en que la defensa

[56] Sentencia Nº 177/2021.FD.3.

[57] Dos delitos correspondientes a pena de un año y otro con pena de seis meses.

[58] Sentencia Nº 177/2021, Audiencia Provincial Madrid. FD.2: *"En otras palabras, solo se habrían cometido los tres delitos fiscales que se imputan si la cesión de la explotación de sus derechos de imagen a KARDZALI COMERCIO SERVIÇOS DE CONSULTORIA E INVESTIMENTOS LDA, efectuada por Xabi Alonso en el contrato de 1 de agosto de 2009, debe calificarse como falsa, ficticia, inexistente. Pues, en caso contrario, esto es, si el contrato hubiera estado amparado en una causa verdadera, ésta habría de reputarse lícita a efectos fiscales, pues el artículo 92 de la ley de renta ampararía la ausencia de tributación."*

[59] La sociedad también se demostró que se ocupaba de actividades distintas a la explotación del derecho de imagen de Xabi Alonso, hecho que demostraba que no era por tanto una sociedad creada para evadir impuestos, también llamada sociedad pantalla.

[60] Como en el caso de Lionel Messi, Cristiano Ronaldo, etc. La Sala Penal del Tribunal Supremo hace hincapié en la diferencia entre el proceso judicial que involucró al acusado y a dos de sus asesores fiscales, en contraposición a otros futbolistas profesionales que recibieron condenas por parte de la Audiencia Provincial de Barcelona, algunas de las cuales fueron confirmadas por este mismo tribunal. La sentencia argumenta que estos casos no son comparables, ya que los acusados en aquellos casos fueron condenados en primera instancia. En cambio, en el caso actual, el futbolista acusado fue absuelto por la Audiencia Provincial, y su absolución fue ratificada por el Tribunal Superior de Justicia tras considerar el recurso de apelación. La solicitud de la Abogacía del Estado y del Ministerio Fiscal para revocar la sentencia absolutoria y ordenar un nuevo juicio, o emitir una condena, se enfrenta a los desafíos inherentes a la naturaleza especial del recurso de casación.

[61] Fallo STS 4320/2023. *"Que debemos declarar y declaramos NO HABER LUGAR al recurso de casación, interpuesto por la ABOGACÍA DEL ESTADO, en representación legal de la AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con la adhesión del MINISTERIO FISCAL, contra la sentencia núm. 223/2021, 29 de junio, dictada en grado de apelación por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que*

de Xabi Alonso sostuvo que la cesión del derecho de imagen y la estructura utilizada eran legales y que toda obligación fiscal había sido cumplida. Fue absuelto en la Audiencia Provincial de Madrid, de igual modo la Abogacía del Estado presentó recurso contra el fallo absolutorio y, finalmente, ha sido hasta el año 2023 que la sala de lo penal del TS ha fallado denegando el recurso[62] y la absolución del exfutbolista por falta de pruebas suficientes que demuestren que esa estructura pretendía el propósito de fraude fiscal.[63]

A modo de conclusión, los magistrados han señalado la singularidad del caso y que no procede acusación penal al haberse acogido el exfutbolista a una opción fiscal más favorable por el régimen que se establece en Madeira en que tributaba legalmente por cantidad inferior que en territorio español[64].

5.2. El caso Shakira.

El caso de Shakira Isabel Mebarak Ripoll, muy distinto en definitiva al caso tratado con anterioridad ya que cierto es que es referente a la cesión del derecho de imagen, pero en este caso se cuestiona dónde debía tributar. Se trata de una conocida artista, concretamente cantante acusada por elusión fiscal en España. Se centra la acusación principalmente por pretender presuntamente defraudar a la Hacienda Pública por evadir impuestos relacionados con sus ingresos por la explotación de su derecho de imagen durante un período en que las autoridades españolas consideran que debió ser tratada como residente fiscal de España. Este caso trata de determinar cuántos días estuvo la cantante en España durante los años 2012,2013 y 2014. Fiscalía sostiene que pese a

confirmó la sentencia núm. 177/2021, 8 de abril, de la Sección 30ª de la Audiencia Provincial de Madrid, que absolvió a los acusados D. Jaime, D. Julián y D.Laureano, de los delitos contra la Hacienda Pública por los que habían sido acusados"

[62] STS 4320/2023, sala de lo penal. Núm. procedimiento: 5112/2021 en referencia al recurso de casación interpuesto por La Abogada del Estado. Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos. (s. f.). https://www.poderjudicial.es/search/openDocument/6e33104857c9eba9a0a8778d75e36f0d

[63] Como se ha mencionado con anterioridad y ha podido reafirmarse en el caso de Xabi Alonso, las medidas previstas por el artículo 92 LIRPF junto a la acusación de fraude fiscal, se limita su aplicación solamente a casos en que la elusión fiscal sea manifiesta y clara, en este caso al no haber prueba suficiente se mantiene la inocencia del exfutbolista.

[64] Además, se subraya la importancia de la transparencia y la correcta justificación de las estructuras utilizadas para la gestión de derechos de imagen, así como la necesidad de que las autoridades fiscales demuestren (*como carga de prueba mencionada en esta investigación*) de manera concluyente la intención de eludir impuestos para sostener acusaciones de fraude fiscal. Asimismo, este caso ha sido tan singular que ha contribuido al debate sobre la necesidad de clarificar la normativa fiscal aplicable a los derechos de imagen y reforzar los mecanismos para combatir la elusión fiscal, garantizando que se dé a su vez seguridad jurídica de los contribuyentes.

superar en definitiva el límite legal de vivir más de la mitad del año en territorio español, la cantante no pagó los impuestos correspondientes mientras que por su parte la defensa sostiene que en ninguno de estos años estuvo más de 183 días en territorio español.

Precisamente en el 2017 Fiscalía tramitó diligencias contra la artista por informe emitido por la AT en que se señalaba que Shakira no había presentado declaración del IRPF entre los años 2012 y 2014 y se consideraba que debía hacerlo por haber residido mayor parte del tiempo en territorio español. Inició una investigación y fue hasta diciembre de 2018 que se archivó el escrito de alegaciones presentado por la defensa de Shakira[65] y la Fiscalía de la provincia de Barcelona presentó querella al considerar que entre el 2011 y el 2014 hallar existencia de evasión de impuestos por la no declaración del IRPF por cantidad de 14,5 millones de euros.

Se acusa a la cantante de seis delitos [66] contra la Hacienda Pública, tres de los cuales de interés para este proyecto ya que son por falta de presentación de liquidación del IRPF en los ejercicios del 2012,2013, y 2014 incluidos los derivados de la explotación de los derechos de la imagen. El Ministerio Fiscal acusa y pide hasta ocho años de cárcel por los seis delitos. Fiscalía sostiene que Shakira residía de manera permanente en España durante esos ejercicios y las estancias en el extranjero que alegaba la cantante por supuestos motivos laborales fueron de manera esporádica[67] y, por tanto, se sostenía la obligación de tributar en España. Recordemos que en esta investigación se ha manifestado de manera precisa el período que debe existir para considerar que un sujeto tiene residencia fiscal en territorio español, período de permanencia en territorio español de más de 183 días.[68]

Tras una investigación exhaustiva por Fiscalía manifiesta que la cantante estuvo en territorio español durante concretamente 243 días en el año 2012, en cuanto al año 2013 estuvo 212 días y finalmente en el año 2014 estuvo 243 días no estando en territorio

[65] En que se alegaba por la defensa que la artista estaba al corriente de sus obligaciones tributarias y se procedió a abrir querella contra la artista y su abogado.
[66] Los otros tres impuestos no objeto de esta investigación se debían a no presentación de liquidación por el Impuesto de Patrimonio.
[67] Artículo 9. *"Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país."*
[68] Artículo 8, artículo 9 y artículo 10 de la LIRPF.

español por motivos de ocio y laborales (por precisamente conciertos y por ser jurado en programa televisivo). Shakira por su parte alegaba que durante el 2012 fueron 123 días, en el 2013 estuvo fuera del país 153 días y finalmente en el año 2014 estuvo ausente del país durante 121 días. Este caso fue muy complejo para los tribunales, duró precisamente seis años e incluso se pretendía que comparezcan 117 testigos.[69] Finalmente, en el 2023 la cantante aceptó los hechos y llegó a una conformidad con el Ministerio Fiscal, en que al carecer Shakira de antecedentes penales procedió el fallo de una sentencia de pena de multa de más de 7,3 millones de euros. En conclusión, el caso Shakira ha reflejado cómo las autoridades fiscales españolas han intensificado sus investigaciones en lo que refiere a la residencia fiscal y, reafirmamos la importancia del cómputo de días establecidos en la legislación para no incurrir en un fraude fiscal.

6. Conclusiones

La principal motivación de esta investigación es la comprensión más profunda de los mecanismos legales y fiscales que rigen la explotación de los derechos de imagen en España y concluimos teniendo en cuenta que se ha evidenciado la importancia de una correcta aplicación de la normativa tributaria para garantizar la equidad y la justicia fiscal, así como la necesidad de una mayor claridad y precisión en la regulación para evitar lagunas que puedan fomentar el fraude fiscal.

El objetivo principal perseguido a lo largo de estas páginas del trabajo de investigación ha sido analizar el mundo artístico y futbolístico desde un punto de vista tributario al introducirnos en que se entiende en primer lugar por "artista" y "deportista", así como que se entiende por derecho de imagen y cómo se lleva a cabo la explotación del derecho de imagen de estos profesionales. Hemos analizado la aplicación del artículo 92 de la LIRPF con especial énfasis en lo referente a las medidas que prevé con fin de evitar fraudes fiscales.

[69] De manera que incluso entre estos testigos había ex empleados de la cantante, trabajadores de peluquerías, empleados de tiendas en que era recurrente, centros de belleza, etc.

Se observa que una ausencia de una definición precisa tanto en la normativa nacional como internacional genera cierta necesidad de delimitación a efectos tributario. Cierto es que, como podemos observar en esta investigación, tanto la jurisprudencia como la legislación española, así como el modelo OCDE proporcionan criterios que guían a la hora de determinar quién se considera artista o deportista lo cual tiene implicaciones directas en su tratamiento fiscal, pero en términos generales la falta de definición clara y precisa puede ocasionar lagunas legales y disputas sobre la tributación de estos profesionales. La falta de claridad normativa puede conducir no solo a la elusión fiscal, sino también a una incertidumbre jurídica tanto para aquellos profesionales como para las autoridades fiscales, lo cual podría afectar adversamente la equidad que señalamos y la eficiencia del sistema impositivo.

Asimismo, uno de los puntos clave de esta investigación ha sido en definitiva el análisis del artículo 92 de LIRPF y su relación intrínseca con la tributación del derecho de imagen de estos profesionales. Hemos examinado que este artículo afecta a la tributación de ingresos que se generan por la explotación del derecho de imagen como rendimiento de capital mobiliario y que, la falta de un uso legal de este implicaría incurrir en prácticas de fraude fiscal. En este punto, enfatizar en que las medidas previstas en este artículo que pese a ser severas son medidas que se llevan a cabo tras una investigación y garantizando el derecho a defensa del contribuyente. El análisis exhaustivo del artículo 92 de la LIRPF y la normativa tributaria pertinente, con especial atención a lo referente al IRPF y el IRNR y, en especial el período que debe pasar para considerar que un sujeto es residente fiscal en territorio español. Este análisis ha facilitado una mayor comprensión de los mecanismos de tributación aplicables al derecho de imagen y garantiza que haya mayor comprensión para una correcta ampliación de la ley y prevención de elusiones fiscales.

Como hemos podido observar en las páginas de este trabajo de investigación el artículo 92 de la LIRPF al establecer un régimen especial de tributación por la cesión del derecho a la explotación de la imagen, para los artistas y deportistas estos derechos representan una parte significativa de sus ingresos y, por tanto, en términos prácticos esto implica que para estos profesionales comprender las implicaciones fiscales que derivan de la cesión del derecho de imagen es fundamental para una práctica fiscal adecuada y una planificación fiscal que se ajuste a la legalidad. Esto puede darse en la elección de la

forma jurídica más adecuada para gestionar sus derechos de imagen, siempre y cuando se ajuste a la legalidad y el cumplimiento de las obligaciones fiscales que correspondan.

Por tanto, en virtud de lo expuesto, abordamos desde el punto de vista de casos prácticos del exfutbolista Xabi Alonso y la cantante Shakira que se han visto en situaciones en que se les acusaba de fraude fiscal por, precisamente, una mala aplicación del artículo 92 de la LIRPF. En este análisis tenemos en cuenta las consecuencias que se prevén en caso de defraudar a la Hacienda pública que son tanto las repercusiones administrativas o, incluso en su caso, penales que surgen cuando artistas o deportistas no cumplen adecuadamente con las disposiciones del artículo 92 de la LIRPF.

En esta investigación ha pretendido dar un enfoque a la compleja relación entre los derechos de imagen de artistas y deportistas y su régimen tributario en España. A lo largo del estudio, hemos podido identificar los fundamentos legales y constitucionales que respaldan el derecho a la propia imagen, así como su regulación específica en la legislación española. Finalmente, hemos explorado las implicaciones fiscales de laelusión y el fraude fiscal en el contexto de la gestión de los derechos de imagen y las medidas que prevé el articulado 92 de la LIRPF.

Hemos destacado las prácticas que pueden constituir elusión fiscal, como la utilización de sociedades para minimizar la carga tributaria, y por supuesto cómo estas acciones pueden llevar al fraude fiscal cuando se realizan con el objetivo de evadir el pago de impuestos de manera ilegal pero cabe reafirmarse en estas conclusiones en que las medidas del artículo 92 de la LIRPF se aplican de manera equilibrada y no abusiva, en tanto existe un informe y una investigación como observamos en los casos desarrollados en este trabajo de investigación.

En conclusión, tras una investigación profunda relativa a la cesión del derecho de imagen y su tributación en rendimiento de capital mobiliario, así como el fraude o elusión fiscal y la jurisprudencia relativa a estos conceptos, observamos que el uso del derecho de imagen en el contexto tributario genera situaciones distintas en cada caso pues para abordar el tratamiento fiscal de los ingresos obtenidos, como observamos en la jurisprudencia expuesta, cada contribuyente es distinto y la cesión del derecho de imagen

especialmente cuando conlleva una contraprestación económica significativa, debe ser considerada en términos generales potencialmente de riesgo de elusión o fraude. La situación requiere que cualquier cesión de imagen de un deportista a una empresa o terceros para su explotación deba ser examinada cuidadosamente en términos de posibles irregularidades fiscales.

Finalmente, téngase en cuenta que el derecho a la propia imagen es un derecho con una naturaleza y tratamiento particular y que, por tanto, consecuentemente, requiere un análisis detallado en cada caso y los informes e investigaciones son, por tanto, necesarios. El carácter personal de este derecho impide que se pueda enfocar de manera genérica.

7. Bibliografía/webgrafía

- Administrador. (2022, 14 marzo). Fiscalidad de los derechos de imagen de los deportistas. Rodríguez Barbero. https://rodriguezbarbero.es/fiscalidad-de-los-derechos-de-imagen-de- los-deportistas/

- Aparicio Pérez, A., El delito fiscal, Ed. Tecnos, Madrid, 1992.

- (BOE-A-1982-11196 Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen. (s. f.). https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1982-11196

- (BOE-A-1985-17303 Real Decreto 1435/1985, de 1 de Agosto, Por el Que Se Regula la Relación Laboral Especial de los Artistas En Espectáculos Públicos., s. f.)

- (BOE-A-1998-28473 Ley 41/1998, de 9 de Diciembre, Sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias., s. f.)

- (BOE-A-2004-4527 Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de Marzo, Por el Que Se Apruebael Texto Refundido de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de No Residentes., s. f.)

- (BOE-A-2006-20764 Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos Sobre Sociedades, Sobre la Renta de No Residentes y Sobre el Patrimonio., s. f.)

- (BOE-A-2022-24430 Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte. (s. f.). https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2022-24430

- (JESÚS JIMÉNEZ SEGURA, UNIVERSIDADDE SEVILLA) https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/38459/laimagencomofuente.pdf?sequence=1&isAllowed=y

- Derecho Penal Español Parte Especial (II)Tirant Lo Blanch - Editorial Tirant Lo Blanch, s. f..

- Fernando Pérez Royo. (s. f.). Dialnet. https://dialnet.unirioja.es/servlet/autor?codigo=170907

- Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el Patrimonio : versión 2017. (2019, 4 diciembre). OECD HOME. Recuperado 3 de marzo de 2024, de https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page6

- Prieto, L. M. C., & Torres, A. C. (1999). Los impuestos del deporte. Dialnet. https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=200821

- Régimen común: Ministerio de Hacienda. (s. f.). https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Regimen%20comun.aspx

- Sistema HJ - Resolución: SENTENCIA 83/2002. (s. f.). https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/4619

8. Jurisprudencia

8.1.1. STS, 11 de abril de 1987. (s. f.). vLex. https://vlex.es/vid/9-2-201543

8.1.2. STC núm 231/1988 en fecha 2 de diciembre.

8.1.3. STS de 27 de diciembre de 1990

8.1.4. STC 99/1994 de 17 de abril.

8.1.5. STS 2069/2002

8.1.6. STS 952/2006, de 6 de octubre

8.1.7. STC 72/2007 con fecha 16 de abril.

8.1.8. STS (SALA DE LO CIVIL) de 24 de julio de 2008 (RJ2008/4628)

8.1.9. STS 1885/2017; TS: sentencia de 22 de octubre de 2020

8.1.10. STS 499/2016, de 9 de junio

8.1.11. STSJ Cataluña 3260-2016, 23 de mayo de 2016 en relación con Recurso 1447/2016. FJ: SEGUNDO (s. f.). vLex. https://vlex.es/vid/650866409

8.1.12. STS de 5 de febrero de 2015 (rec. núm. 4075/2013)

8.1.13. STS 91/2017, 15 de Febrero de 2017.

8.1.14. Sentencia anterior 672/2019, de 25 de noviembre

8.1.15. Sentencia Nº 177/2021 (Audiencia Provincial, Madrid)

8.1.16. STS 4320/2023. Núm. procedimiento: 5112/2021