



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

“La tributación directa de los futbolistas profesionales en España: especial referencia a los derechos de imagen”

Presentado por:

Jorge Arenas Gonzalo

Tutelado por:

Sara García Aldonza

Valladolid, 11 de Julio de 2024

RESUMEN

En este Trabajo de Fin de Grado se desarrollará la temática de la tributación de los derechos de imagen de los futbolistas profesionales en España. En el desarrollo de este tema se fijará la atención tanto en los deportistas cuya residencia se encuentre en España como en aquellos cuya residencia se encuentre en otro Estado. Una vez diferenciado el lugar de residencia del futbolista, se procederá a abordar un análisis de la manera en que deben de ser gravadas sus rentas, tanto su tributación desde un punto de vista general, como la forma de tributar que tienen sus derechos de imagen desde una perspectiva más específica. Por último, se abordarán tres sentencias de gran relevancia, las cuales, tienen una gran importancia en el mundo del fútbol y han dado lugar a diferentes resoluciones a pesar de tener una similitud entre ellas.

ABSTRACT

During this Final Degree Project I will develop the theme of the taxation of image rights of professional footballers in Spain. In the development of this topic, we will focus our attention both on athletes whose residence is in Spain and those whose residence is in another State. Once the place of residence of the footballer is differentiated, we will proceed to address an analysis of how their income should be taxed, both their taxation from a general point of view, such as how to tax your image rights from a more specific perspective. Finally, we will address three very important judgments, which are of relevance in the world of football and have given rise to different resolutions despite having a similarity between them.

KEY WORDS

Footballer, image rights, tax law, tax regime, transfer, residence, legal categories.

GLOSARIO DE ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS

- **AEAT:** Agencia Estatal de la Administración Tributaria de España.
- **AP:** Audiencia Provincial.
- **CC:** Código Civil.
- **CDI:** Convenio de Doble Imposición con España
- **CE:** Constitución Española.
- **C.P:** Código Penal.
- **EP:** Establecimiento Permanente.
- **IRNR** Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
- **IRPF:** Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- **IS:** Impuesto sobre Sociedades.
- **LIRNR:** Ley del impuesto sobre la Rente de No Residentes.
- **LIRPF:** Ley del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- **OCDE:** Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
- **RAE:** Rendimiento de la actividad económica.
- **RCM:** Rendimientos de capital mobiliario.
- **RD:** Real Decreto.
- **RTP:** Rendimientos de trabajo personal.
- **TEAC:** Tribunales económico-administrativos.
- **TFG:** Trabajo de Fin de Grado.
- **TS:** Tribunal Supremo.
- **UE:** Unión Europea.

AGRADECIMIENTOS

Este Trabajo de Fin de Grado pone el broche final a esta bonita y dura experiencia que he vivido desde septiembre de 2020 hasta julio de 2024.

Durante estos cuatro años de carrera han sido numerosas las personas que me han ayudado y acompañado a poder cumplir mi sueño: ser licenciado en la carrera de Derecho en la Universidad de Valladolid, y que sin duda deben objeto de mención porque ellos también son partícipes de esto.

En primer lugar, quería agradecer a toda mi familia, porque sin duda, sin vuestro apoyo esto no hubiese sido posible. En especial a mis padres, por todos aquellos sacrificios que han tenido que hacer para que hoy pueda estar aquí, por ayudarme, aconsejarme y haberme educado de la forma que lo habéis hecho siempre, una gran parte de este logro es vuestro porque me habéis enseñado que con sacrificio y esfuerzo puedo conseguir todo lo que me proponga.

A todos mis amigos, gracias por entender que hay veces que me tenía que quedar en casa “chapando” y no era momento de disfrute. Resaltar la presencia de aquellas personas que me han ayudado, han sufrido y se han alegrado de todos mis logros durante este tiempo en cada una de las asignaturas de esta carrera porque siempre estaréis en mi memoria y muchos de vosotros compartiendo parte de mi vida fuera de estas paredes, en mi retina siempre quedarán aquellos debates días previos al examen sobre qué “cosas iban a caer” y cuales no o sobre si debíamos acudir o no a clase al día siguiente y siempre nos llevaba a la misma respuesta. No podía dejar de mencionarte Lola, esta carrera juntó nuestros caminos y de la forma menos pensada te has convertido en un pilar fundamental en mi vida, los dos sabemos que pase lo que pase siempre estaremos juntos.

A la “Liga Fantasy” y a “AST” porque me habéis ayudado a lo largo de mi vida y sobre todo me habéis demostrado la importancia de estar bien rodeado y que la gente de tu alrededor siempre sume, por ello siempre tendré claro que “sin mis colegas no soy nadie”. Vosotros, junto con

Claudia, Marina, Aurora, Berta, Alicia e Iria, sois el claro ejemplo de la palabra amistad y cuando más duro era el camino me habéis demostrado que ahí estábais, al pie del cañón.

Y en especial a mis abuelos, Antonio e Ignacio y a mis abuelas, Vicenta y Florencia, por desgracia algunos de vosotros no estaréis físicamente presentes el día de la graduación para poder ver lo que he conseguido, pero estoy completamente seguro de que me habéis acompañado y me acompañaréis siempre en cada día de mi vida.

Pongo el broche final a estos años de mi vida con este TFG, el cual sé que es el fin de una etapa, pero el inicio de algo está por venir, ¡en esta vida todo pasa por algo y lo que no pasa, también!

A todos de corazón... ¡GRACIAS!

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	7
2. TRIBUTACIÓN DIRECTA DEL FUTBOLISTA PROFESIONAL	8
2.1 Contribuyentes residentes (IRPF)	8
2.1.1 Rendimientos del trabajo.....	9
2.1.2 Rendimientos del capital mobiliario.....	11
2.1.3 Rendimiento de actividades económicas.....	12
2.1.4 Régimen de imputación y atribución de rentas	13
2.2 Contribuyentes no residentes (IRNR).....	15
2.2.1 Existencia de un Convenio de Doble Imposición con España.....	16
2.2.2 Inexistencia de un Convenio de Doble Imposición con España.....	18
2.2.3 Ley Beckham	20
2.3 Paraísos fiscales	23
3. LOS DERECHOS DE IMAGEN	25
3.1 El concepto de derecho de imagen.....	25
3.2 Rendimientos derivados de la cesión de los derechos de imagen	28
3.4.1 Rendimientos del trabajo.....	29
3.4.3 Rendimientos de actividades económicas.....	31
3.4.4 Régimen de Imputación de Rentas	33
4. PRÁCTICAS FISCALES	37
4.1 Fraude de Ley	37
4.1.1 Fraude de ley civil	38
4.1.2 Fraude de ley tributario.....	38
4.2 Conflicto en la aplicación de la norma tributaria	39
4.3 Simulación.....	40
4.3.1 Simulación civil	41
4.3.2 Simulación tributaria.....	42
5. CASOS DE JURISPRUDENCIA.....	44
5.1 SAP 53/ 2019 (Cristiano Ronaldo)	44
5.2 STS 1885/2017 y SAP Barcelona de 05/07/2016 (Lionel Messi).....	46
5.3 STS del 25 de noviembre de 2019 672/2019 de la Sección Treinta de la Audiencia Nacional de Madrid (Xabi Alonso).....	49
6. CONCLUSIONES	51
7. BIBLIOGRAFÍA	54

1. INTRODUCCIÓN

El fútbol es un deporte que puede gustar más o menos a las personas, pero es innegable su magnitud global y la repercusión que tiene en nuestro día a día tanto social como económicamente. Los capitales que se ven involucrados en este deporte y las cifras manejadas en el mismo son de una magnitud incalculable.

Para hacernos una idea de estas cantidades y en relación con los casos que posteriormente analizaremos, Cristiano Ronaldo y Leo Messi defraudaron conjuntamente, una cantidad cercana a los 10.000.000 euros por sus ingresos obtenidos a través de la explotación de sus derechos de imagen.

El presente trabajo tiene como objetivo el análisis sobre la tributación directa de los derechos de imagen de los futbolistas profesionales en España. Para ello consta de dos partes. La primera analizará la tributación directa de los futbolistas con carácter general, y la segunda parte versará sobre la tributación de sus derechos de imagen.

Para comenzar, se realizará una explicación general de la tributación de los futbolistas profesionales en nuestro país, diferenciado entre los residentes y no residentes y encuadrando los diversos rendimientos que obtienen por su profesión.

En este contexto, se realizará una breve referencia a los paraísos fiscales por su gran trascendencia dada la habitualidad con la que estos son utilizados por los futbolistas para el desvío de sus rentas (especialmente aquellas procedentes de la explotación de sus derechos de imagen).

A continuación, se procederá a realizar un análisis concreto, el cual fundamenta este Trabajo de Fin de Grado: **los derechos de imagen y la forma de tributar que tienen para los futbolistas profesionales en España.**

Para concluir el presente trabajo, se analizarán diversos casos de jurisprudencia de gran trascendencia en los últimos años en el mundo del fútbol y con una gran relevancia en el Derecho Financiero y Tributario. En primer lugar, y como consecuencia del revuelo generado por la repercusión global de su persona, se estudiarán los casos de Cristiano Ronaldo y Leo Messi.

En segundo lugar, un caso de relevancia actual, debido a la similitud de los casos anteriores, pero con un resultado diferente, como es el caso de Xabi Alonso.

2. TRIBUTACIÓN DIRECTA DEL FUTBOLISTA PROFESIONAL

2.1 Contribuyentes residentes (IRPF)

El IRPF se define como aquel tributo de carácter personal y directo que grava la capacidad económica total de las personas residentes en España, denominadas contribuyentes. Constituye su objeto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales, y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, es decir, lo que se denomina renta mundial. Se encuentra regulado en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre¹, así como por el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo².

Tras una primera aproximación al impuesto, cabe destacar en este punto, los conceptos que integran el hecho imponible del IRPF vinculados especialmente a la actividad de los futbolistas residentes y que conforme a CAZORLA PRIETO Y CORCUERA TORRES³ son los siguientes:

¹ BOE.es - 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). Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

² BOE-A-2007-6820 Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. (s. f.). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-6820>

³ Luis M^a Cazorla Prieto, L. C. P., & Amable Corcuera Torres, A. C. T. (s. f.). 1999. *Los Impuestos del Deporte*. ARANZADI. Pág. 211.

- Los rendimientos que procedan del trabajo de los deportistas.
- Los rendimientos de capital mobiliario devengados e imputados por la cesión del derecho a la explotación de la imagen.
- Los rendimientos de la actividad económica del deportista.
- Las imputaciones de renta en el régimen de transparencia fiscal.

Por otra parte, conviene hacer una breve referencia a los contribuyentes sujetos a este impuesto, definidos principalmente y a los efectos que aquí son pertinentes por el artículo 8 de la Ley del IRPF, como “*las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español*”.

En este sentido y en relación con este concepto, cabe traer a colación lo dispuesto en artículo 9.1 de LIRPF, que establece una serie de requisitos para definir cuándo puede considerarse que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español.

De acuerdo con dicho artículo, se entenderá residente en territorio español aquel contribuyente que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, pudiendo exigir este supuesto también en aquellos territorios considerados como paraíso fiscal (para determinar este período de permanencia se tendrán en cuenta las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país); o que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Se presume, en este último caso, salvo prueba en contrario, la residencia habitual en España, cuando aquí resida habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores que dependan de aquél.

De acuerdo con lo anterior, muchos futbolistas de distintas nacionalidades se convierten en residentes en España durante los períodos en los que se encuentran jugando para clubes en nuestro país.

Partiendo de lo expuesto, a continuación, se analizarán los rendimientos en el IRPF que afectan con carácter general a los futbolistas residentes.

2.1.1 Rendimientos del trabajo

El primer rendimiento que podemos determinar como integrante de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los futbolistas son los rendimientos del

trabajo. El rendimiento de trabajo personal (RTP) aparece definido en el art. 17 LIRPF⁴, el cual nos señala que serán considerados rendimientos de trabajo personal todas las contraprestaciones o utilidades, ya sean en dinero o especie, que han sido obtenidas de manera directa o indirecta a través de la relación laboral/estatutaria o del trabajo personal (no pudiendo ser consideradas como procedentes de una actividad económica).

Así pues, todas las retribuciones que un deportista recibe de una entidad deportiva a la que presta sus servicios, como consecuencia del contrato de trabajo que le une con ella, serán rendimientos del trabajo. A modo de ejemplo, utilizaremos las percepciones a las que tiene derecho un futbolista profesional, recogidas todas en el Convenio Colectivo del Fútbol Profesional⁵:

- Retribuciones derivadas de la cesión temporal o definitiva a otro club o entidad deportiva, recogidas en los arts. 16 y 17.3 del Convenio⁶
- Prima de contratación o fichaje, regulada en el art. 22.1 del Convenio.⁷
- Primas por partido⁸
- Sueldo mensual.

⁴ BOE.es - 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). Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 8. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

⁵ Art. 8.2 del RD 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral de los deportistas profesionales.

⁶ Art. 16 del citado Convenio Colectivo del Fútbol Profesional: "En el supuesto de que la cesión se realizará mediante contraprestación económica (...) multiplicado por el uno y medio por cien"" Por otro lado, en lo que se refiere a la cesión definitiva el art. 17.3 señala: "el Futbolista tendrá derecho a percibir, como mínimo, el 15 por 100 del precio de dicha cesión, que deberá ser pagada por el Club/SAD adquirente de los derechos, en todo caso".

⁷ El art. 22.1 establece dicha prima como "la cantidad estipulada de común acuerdo entre el Club/SAD y el Futbolista Profesional, por el hecho de suscribir el contrato de trabajo".

⁸ La cuantía de éstas y su forma de cobro serán pactadas por el Club o SAD con su plantilla de forma colectiva o con cada futbolista profesional, según señala el art. 23 del Convenio.

- Plus de antigüedad que cada futbolista recibirá por cada dos años de permanencia en el Club o entidad deportiva, recogido en el art. 26 del Convenio.⁹
- Premio por antigüedad otorgado a cada jugador al finalizar la relación contractual cuando el futbolista haya estado ligado al club durante seis temporadas o más¹⁰
- Aquellas percepciones recibidas del club o entidad deportiva durante la incapacidad temporal, reflejadas en el art. 33 del Convenio.¹¹
- Indemnización recibida por el club en caso de muerte o lesión invalidante.¹²
- Aquella retribución que el jugador recibirá del club derivada de la explotación económica de su imagen, siempre que ésta sea calificada como salario.¹³
- Cualquier otra retribución que haya sido pactada en la relación contractual.

Cabe igualmente señalar que todas estas retribuciones dinerarias están sujetas a retención, entendiéndose ésta como la obligación del empleador (club/entidad deportiva) a restar de cada cantidad el porcentaje de retención que resulte de aplicación e ingresarlo en Hacienda a cuenta del IRPF del trabajador (futbolista).

2.1.2 Rendimientos del capital mobiliario

Forman igualmente parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los futbolistas los rendimientos del capital mobiliario. Los RCM son aquellas utilidades o contraprestaciones, que, con independencia de su naturaleza o denominación, provienen de

⁹ El art. mencionando afirma: "Es la cantidad que percibe el Jugador por cada dos años de permanencia en el mismo Club/SAD(...) con los límites señalados en el artículo 25 del Estatuto de los Trabajadores".

¹⁰ Vid. art. 32 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional.

¹¹ El art. 33 establece: "el Futbolista Profesional que, durante la vigencia del contrato incurriera en baja por Incapacidad Temporal (...) manteniendo esta situación hasta su alta o finalización del período contractual".

¹² El art. 34 del Convenio viene a disponer que, con independencia de las indemnizaciones que puedan corresponder al jugador (...) éste deberá indemnizarlo, o en su caso a los herederos, en las cuantías que detalla el precepto.

¹³ art. 28 del CCFP

manera directa o indirecta del capital mobiliario, y en general, de aquellos bienes o derechos no determinados como inmobiliarios. En cuanto a su regulación, vienen señalados en los art. 25 y 26 de la LIRPF, clasificados en cuatro categorías: los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de entidades, por la cesión a terceros de capitales propios, por operaciones de capitalización de contratos de seguro de vida o invalidez y otros rendimientos de capital mobiliario, entre los que se encuentra en su último apartado, la cesión del derecho a la explotación de la propia imagen, cuando la misma no se realice en el ámbito de una actividad económica.¹⁴

Desde el punto de vista deportivo, cuando mencionamos la existencia de RCM¹⁵ estamos haciendo referencia, en la gran mayoría de los casos, a la cesión del derecho de explotar la imagen por parte del deportista (y, a nuestros efectos, futbolista). Esta modalidad de renta se desarrollará con más exactitud a lo largo de este Trabajo de Fin de Grado.

2.1.3 Rendimiento de actividades económicas

Otro de los clásicos integrantes de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los futbolistas profesionales son los rendimientos de actividades económicas.

El art.27 de la LIRPF, los define como las retribuciones que obtiene el deportista por sí mismo, a través de una actividad desarrollada por su propia cuenta y riesgo (pues suponen la “ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”).¹⁶

¹⁴ BOE.es - 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). Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 25 Y 26. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>.

¹⁵ Luis Ma Cazorla Prieto, L. C. P., & Amable Corcuera Torres, A. C. T. (s. f.). 1999. *Los Impuestos del Deporte*. ARANZADI. pág 232-243.

¹⁶ BOE.es - 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

Atendiendo a la actividad que desarrolla el futbolista profesional, serán rendimientos de su actividad aquellos que deriven de la prestación de servicios por su parte de una forma independiente, al margen del ámbito organizativo de la entidad y la relación jurídica que le dé cobertura como, por ejemplo, los ingresos por patrocinios, comisiones...

Así pues, tendrán dicha consideración las retribuciones que el deportista reciba como consecuencia de la participación a título individual en una competición deportiva, los premios que se le otorguen en dichas competiciones o las percepciones que se derivan de la explotación de su propia imagen¹⁷ (se desarrollará esta idea a lo largo del presente trabajo).

En cambio, no se calificarán como rendimientos de actividad las percepciones por participar en una selección¹⁸ o los premios que de ésta deriven¹⁹.

2.1.4 Régimen de imputación y atribución de rentas

El régimen de imputación de rentas es un régimen fiscal especial cuyo objetivo final es lograr la identificación completa entre la base imponible y la capacidad económica del contribuyente y garantizar así la máxima eficiencia en la recaudación tributaria (y en la progresividad del impuesto).

La imputación de renta se produce incluyendo, por un lado, las rentas que, según la normativa tributaria, se derivan de la propiedad de un determinado bien urbano, y, por otro lado, gravando

Patrimonio. (s. f.-b). Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 27. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>.

¹⁷ MAGRANER MORENO, Francisco. J.: *Tributación de los artistas y deportistas*, CISS, Valencia 1995, págs. 63 y 64

¹⁸ Las AAPP lo considera como un rendimiento profesional, ya que falta la característica de la voluntariedad para participar. Aun así, esto tan solo deriva en la calificación de una relación como administrativa en vez de laboral, sin afectar a la calificación de la percepción como rendimiento del trabajo del mismo modo.

¹⁹ En caso de recibir un premio como consecuencia de la participación en una competición con un club o entidad deportiva, la actividad desarrolla en este caso por el deportista será por cuenta ajena y no propia, pasando a ser los rendimientos derivados de esta, de trabajo.

al contribuyente socio participe por las rentas obtenidas a través de entidades interpuestas (atribución de rentas).

La Ley del IRPF, bajo la denominación de regímenes especiales, incorpora distintas categorías de imputación y atribución de rentas, como pueden ser el régimen de transparencia fiscal internacional, o el derivado de la cesión de los derechos de imagen.

Centrándonos en este último, el régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen que más adelante se desarrollará viene regulado en el artículo 92²⁰ de la LIRPF, en virtud del cual, los contribuyentes incluirán en su base imponible del IRPF los rendimientos obtenidos por la cesión (o permiso de uso) del derecho a la explotación de su imagen a otra persona o entidad, sin importar si esta es o no residente, cuando estos presten servicios a una persona o entidad bajo una relación laboral y siendo esta persona o entidad con la que el contribuyente tiene una relación laboral (o cualquier otra vinculada con ella) quien haya obtenido, a través de acuerdos con personas o entidades residentes o no residentes, la cesión del derecho a explotar la imagen de la persona física.

Por último, y de cara a poder alcanzar una visión global de la tributación de cada uno de los rendimientos referidos, resulta necesario indicar la escala de gravamen a la que está afecto cada uno de ellos. Y es que los rendimientos del trabajo, de actividades económicas y la imputación de rentas, están gravados bajo la escala general (que, de media en España, puede alcanzar un tipo máximo del 47%) mientras que la obtención de rendimientos del capital mobiliario tributaría de acuerdo con la escala del ahorro (con un máximo del 28%). A lo largo del presente TFG, veremos como esta diferencia puede dar lugar a la creación de determinadas estructuras por parte de los futbolistas profesionales, que persigan reducir la tributación por la cesión de sus derechos de imagen.

²⁰ BOE.es - 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). Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 92 <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>.

2.2 Contribuyentes no residentes (IRNR)

¿Qué es el IRNR? Se trata de un impuesto directo que el Estado recauda de aquellas personas o entidades que perciben rentas en territorio español, no teniendo en él su residencia habitual. Su regulación se encuentra contenida en el Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo²¹, que aprobó el Texto Refundido de la Ley del IRNR y el Real Decreto 1776/2004 de 30 de julio²², que contiene el Reglamento del IRNR.

Este régimen en cuestión se configura de forma paralela al régimen del IRPF, siendo un impuesto de carácter también directo que se aplica a las personas físicas no residentes fiscalmente en España.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley del IRNR, son contribuyentes por este impuesto, entre otros, las personas físicas y entidades no residentes (concepto que debe interpretarse en consonancia con lo dispuesto en el artículo 6) que obtengan rentas en territorio español, salvo que sean contribuyentes a través del IRPF.

De esta forma, tributarán en España aquellas rentas generadas en nuestro país, a pesar de que el deportista no tenga fijado España como lugar de residencia habitual. Podemos apreciar ya una diferencia fundamental respecto de los deportistas residentes, y es que estos últimos tributan, como se ha señalado previamente, por su renta mundial o de forma ilimitada mientras que, los no residentes, siguen un criterio del gravamen de renta territorial o la obtenida en el país en el que no es residente.

²¹ BOE.es - 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. (n.d.-b). BOE. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>

²² BOE.es - BOE-A-2004-14532 Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (n.d.). BOE. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-14532>

En este contexto, el artículo 6 de la Ley del IRNR establece que la residencia en territorio español se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley del IRPF.

En virtud de lo anterior y a través de una interpretación “sensu contrario” de la LIRPF, no serán residentes en España (alternativamente):

- Quienes permanezcan más de 183 días, durante el año natural, fuera del territorio español.
- Cuando no radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades profesionales o intereses económicos.
- Cuando no residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de los deportistas, o cuando residiendo logre probar la residencia en otro país.²³

En el caso de los futbolistas profesionales, resulta usual su desplazamiento internacional para la celebración de competiciones y torneos, lo que puede dar lugar a la obtención de diferentes rendimientos que, finalmente podrían estar sujetos a este impuesto

En el próximo apartado se realizará una distinción en el tratamiento fiscal de los no residentes en función de la existencia/inexistencia de convenios de doble imposición.

2.2.1 Existencia de un Convenio de Doble Imposición con España

La RAE, define los Convenios de Doble Imposición como los acuerdos internacionales suscritos entre dos Estados con el objetivo de evitar que un mismo hecho, que se considera imponible por los dos Estados, obligue a la tributación en ambos Estados o a no hacerlo en ninguno por ser un hecho exento en ambos²⁴, se aplicarán cuando el deportista no sea residente en España y

²³ CAZORLA PRIETO, LUIS M^a L. C. P., & AMABLE CORCUERA TORRES, A. C. T. (s. f.). *Los Impuestos del Deporte*. ARANZADI. Pág 263

²⁴ Definición de convenio de doble imposición – Diccionario panhispánico del español jurídico – DPEJ. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.^a ed., [versión 23.7 en línea]. <<https://dle.rae.es>>

a su vez nuestro Estado tenga firmado un Convenio con el Estado dónde reside el deportista habitualmente.

Estos convenios tienen la finalidad de evitar que aquellos contribuyentes no residentes tributen dos veces por percibir las mismas rentas. Para ello España ha firmado numerosos convenios con diferentes países. Con ello se pretende ordenar la fiscalidad dentro de las relaciones económicas en las que entran en juego dos Estados y se incentiva a la inversión extranjera en nuestro territorio.

Por tanto, en el caso de existir dicho convenio, las normas aplicables serán las suscritas en el mismo, prevaleciendo frente a las reguladas en el Texto Refundido del Impuesto. En la actualidad, están rubricados 92 convenios de doble imposición en España.²⁵

En lo referente a dichos convenios de doble imposición, cabe destacar que todos ellos siguen el Modelo de la OCDE, concretamente en su artículo 17²⁶, en el cual se establece que las rentas que se producen por el ejercicio de actividades artísticas o deportivas se podrán gravar en el Estado donde se realiza esta actividad. Resultará importante a estos efectos, la determinación de si el deportista es por cuenta propia (generando rendimientos de actividad) o por cuenta ajena (obteniendo rendimientos de trabajo).

De esta forma el Estado de residencia del contribuyente también tiene competencia para gravar dichas rentas generadas en otro Estado, por lo que nos encontramos con una regla de atribución compartida. El Estado de residencia del contribuyente deberá utilizar el método de exención o el método de imputación para así poder soslayar una doble imputación.

²⁵ Convenios de doble imposición firmados por España (2024, 2 julio)

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/fiscalidadinternacional/convenios-doble-imposicion-firmados-espana.html>

²⁶ Artículo 17 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE y artículo 13.1.b) 3º del 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.

Por un lado, encontramos el método de exención, según el cual las rentas que se obtengan en el Estado fuente no se computarán a efectos de tributación en el Estado de residencia. A su vez, este método tendrá dos tipos de exención:

- La exención simple, que consiste en no tener en cuenta para nada las rentas del Estado fuente en el cálculo del hipotético tributo del Estado de residencia.
- La exención progresiva, según la cual las rentas obtenidas en el Estado fuente no tributarán en el Estado de residencia, pero sí se atenderá a ellas a la hora de calcular el tipo de gravamen que se deberá aplicar.

Por otro lado, podrá aplicar el método de imputación. Según éste, las rentas obtenidas en el Estado fuente tributarán también en el Estado de residencia, es decir, se incluirán también a la hora de calcular la cuota íntegra, pero en este caso la cuota íntegra resultante en el Estado fuente se deducirá en la cuota del impuesto del Estado de residencia, si bien, a partir de aquí, podrá deducirse sin tener ningún límite (denominada imputación total), o por el contrario, con el límite de poder deducir hasta parte correspondiente a los rendimientos obtenidos en el Estado fuente (denominada imputación parcial).

2.2.2 Inexistencia de un Convenio de Doble Imposición con España

En este segundo escenario, donde el Estado de residencia del contribuyente no ha firmado un CDI con España, debe atenderse al contenido establecido en la LIRNR.

Si atendemos a la tributación de los futbolistas profesionales cuando no existe un Convenio de doble Imposición aplicable, debemos referirnos al art.13 de la LIRNR, que enumera las rentas que son objeto de gravamen, (solamente citaremos aquellas de especial repercusión para los deportistas) incluyendo aquellas rentas procedentes de actividades o explotaciones económicas obtenidas a través de un establecimiento permanente situado en territorio español, los rendimientos del trabajo que deriven de una actividad personal desarrollada en España de forma directa o indirecta y determinados rendimientos de capital mobiliario.²⁷

²⁷ BOE.es – BOE. ART 13. -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. (n.d.-b). BOE. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>

En consecuencia, todos aquellos futbolistas no residentes en nuestro país deberán tributar por las rentas de la naturaleza expuesta obtenidas en España, de acuerdo con las normas contenidas en el IRNR.

De lo expuesto se deduce la relevancia del concepto de establecimiento permanente (EP).

De forma sintética y sabiendo de la casuística doctrinal existe la relación con la existencia o inexistencia de EP, el presente trabajo parte de la siguiente definición: Se considera que una persona física o jurídica opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes²⁸.

Así, podemos distinguir en relación con la tributación de los futbolistas no residentes, de acuerdo con el IRNR:

- IRNR con establecimiento permanente: Conforme a la normativa interna, los no residentes que obtengan rentas mediante EP en España tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención.
- IRNR sin establecimiento permanente: Las rentas generadas en el territorio español tributarán de manera independiente unas de otras por cada devengo total o parcial de renta que se someta a gravamen. En aquellos casos en los que se haya realizado una retención de los rendimientos del futbolista, este no tendrá la obligación de declarar aquellas rentas sobre las que ya se haya practicado dicha retención, esto es debido a que el club o entidad deportiva ha sido obligados a abonar dicho rendimiento.

Adicionalmente, cabe señalar que la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes obtengan sin mediación de establecimiento permanente²⁹ estará constituida por

²⁸ Agencia Tributaria: Definición de establecimiento permanente. (2024, 2 julio) <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-sociedades-2021/capitulo-15-impuesto-sobre-renta-residentes/definicion-establecimiento-permanente.html#:~:text=Se%20considera%20que%20una%20persona,él%20por%20medio%20de%20un>

²⁹ Vid. art. 24 TRLIRNR.

el importe íntegro que se devengue de cada retribución, siendo posible deducir solo los gastos de personal, aprovisionamientos y suministros. De manera excepcional, en caso de que el futbolista resida en otro Estado miembro de la Unión Europea, serán aplicables las deducciones previstas en la LIRPF para cada rendimiento, debiendo justificar en todo caso la relación directa con el rendimiento obtenido en nuestro país y el vínculo directo con la actividad aquí desarrollada.

En lo que se refiere al tipo de gravamen aplicable³⁰, con carácter general, este será del 24%. Sin embargo, *el tipo de gravamen será el 19% cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.*

2.2.3 Ley Beckham

Cuando hacemos referencia a la Ley Beckham o Régimen de Impatriados, en realidad estamos haciendo referencia al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español contenido en el RD 687/2005, de 10 de junio por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio³¹.

Se trata de un régimen fiscal especial aprobado en España con el objetivo de atraer talento (e, inevitablemente, a deportistas de alto nivel) a nuestro país. Las ventajas fiscales contenidas en su regulación suponen un incentivo desde el punto de vista fiscal para los extranjeros que trasladan su residencia fiscal a España. Esta Ley recibe este particular nombre debido a que el exjugador

³⁰ Vid. art. 25 TRLIRNR.

³¹ BOE.es - BOE-A-2005-9875 Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, para regular el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y se eleva el porcentaje de gastos de difícil justificación de los agricultores y ganaderos en estimación directa simplificada. (n.d.). BOE. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2005-9875>

inglés, David Beckham, tras su fichaje por el Real Madrid C.F fue uno de los primeros beneficiados de lo dispuesto en la misma.

Sin embargo, resulta muy relevante el hecho de que su alcance hoy en día ha sido modificado y beneficia exclusivamente a profesionales y a emprendedores por lo que los futbolistas no pueden beneficiarse de sus disposiciones.

No obstante, lo anterior, dada su importancia para los futbolistas profesionales durante su vigencia, se hará una breve referencia a su régimen jurídico.

De acuerdo con este régimen especial, las personas físicas que adquieran la residencia fiscal en nuestro país como consecuencia de su desplazamiento por motivos laborales pueden optar por tributar por el IRNR (con determinadas especialidades), manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF.

Uno de los principales beneficios consecuencia de lo anterior, es el tipo impositivo aplicable. Resultará de aplicación un tipo fijo reducido para rentas distintas de las correspondientes a dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios, intereses y demás rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios, y ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales. Es decir, se tributará al 24% hasta los 600.000 euros y desde los 600.000'01 euros en adelante se aplicará un tipo del 47%. Esto es especialmente relevante en relación con los rendimientos del trabajo percibidos por el trabajador desplazado, y ha generado importantes ahorros fiscales en relación con determinados futbolistas en el pasado (pues el tipo medio de tributación por este régimen era sensiblemente inferior al resultante tras aplicar los tipos del IRPF).

Otro de los beneficios fiscales que ofrece, es que solo tributan los ingresos obtenidos en España, es decir, los ingresos en otros países no es necesario declararlos en España. Sin embargo, esto no es aplicable a todo tipo de ingresos, pues se entienden obtenidos en territorio español la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos (tanto en España, como fuera del país) durante la aplicación del régimen (así como, desde el 1-1-2023, la totalidad de los rendimientos de actividades económicas calificadas como una actividad emprendedora).

Además, no resulta obligatoria a la presentación del “Modelo 720” (Declaración Informativa. Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero), por el cual tanto las personas

físicas como jurídicas que residan en territorio español y que dispongan de cuentas en entidades financieras, bienes inmuebles, seguros de vida, títulos, activos o valores virtuales en el extranjero a partir de un límite mínimo de 50.000 euros, deben de presentar este documento de carácter informativo.

Adicionalmente, no debe dejarse pasar el hecho de que, desde un punto de vista negativo, la “Ley Beckham” puede dar lugar a ciertas desventajas en relación con una eventual tributación por el IRPF ya que, como se ha introducido previamente, se excluye la posibilidad de aplicar determinados gastos, deducciones o reducciones que sí aplican en este último caso.

Las condiciones previstas para el acogimiento al citado régimen se encuentran recogidas en el artículo 93 de la LIRPF. En este sentido, este solo será aplicable a aquellos trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español que no hayan sido residentes en España durante los 5 periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español. Además, este desplazamiento debe producirse en como consecuencia de circunstancias tasadas. A los efectos que en el presente trabajo nos interesan, cabe traer a colación la primera de estas circunstancias, que es la existencia de un contrato de trabajo. Y es en este punto donde expresamente la norma establece una excepción en relación con la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.³²

Como se ha adelantado al comienzo de este apartado, este régimen ha sufrido diversas reformas, entre ellas, en el año 2010 suprimió su aplicación de esta ley para aquellas rentas que fueran superiores a los 600.000 euros, Lo que vino a excluir el facto a buena parte de los futbolistas de

³² BOE.es - 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). Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 93. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

élite extranjeros. Pero ningún contribuyente que se hubiera acogido a esta ley antes del 1 de enero de 2010 se vería perjudicado por esta reforma.

Posteriormente, la gran reforma que se produjo en el año 2015, también afectó a esta ley provocando la supresión de la barrera de los 600.000 euros que se estableció en este régimen especial, y ello trajo consigo que se perdiese la ventaja que había beneficiado a las entidades deportivas de nuestro país a la hora de contratar a numerosos profesionales y excluyó expresamente (en los términos ya vistos) a cualquier deportista profesional de la opción de poder acogerse a ella lo que originó que desde el año 2015 estos deportistas tributasen como el resto de los contribuyentes cuya residencia estaba fijada en España.

En diciembre de 2022 se aprobó la Ley de Startups³³, que amplió los beneficios de la Ley Beckham para hacer más atractiva fiscalmente la llegada de talento extranjero a España, así como también abrió el abanico de perfiles que pueden acogerse a este régimen, incluyendo a emprendedores, administradores de empresas y a nómadas digitales. No obstante, nada ha cambiado, por el momento, en relación con los futbolistas profesionales, que permanecen excluidos expresamente de su aplicación.

A continuación, se explicarán qué son los paraísos fiscales y la gran importancia que tienen los mismos dentro de la cesión de los derechos de imagen ya que son un elemento fundamental a la hora de la desviación de los ingresos obtenidos a otros países en los que la tributación es menor.

2.3 Paraísos fiscales

Según la RAE podemos definir un paraíso fiscal como un *“país o territorio caracterizado por su baja o nula tributación y la falta de un efectivo intercambio de información fiscal con otros Estados.”*³⁴

Estos territorios cobran una gran importancia en el régimen fiscal de los futbolistas debido a la frecuencia con la que estos los utilizan a la hora de eludir impuestos debido a que los impuestos en estos países, como Gibraltar o las Islas Mauricio, son impuestos menores, lo

³³ BOE-A-2022-21739 Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes. (s. f.). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2022-21739>

³⁴ Definición de paraíso fiscal - Diccionario del español jurídico - REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.ª ed., [versión 23.7 en línea]. <<https://dle.rae.es>>

que provoca que muchas personas se vayan a vivir allí para pagar menos impuestos o incluso no pagar los mismos.

Según la OCDE se puede considerar un territorio como paraíso fiscal³⁵ aquellos territorios en los que:

- No existen (o son prácticamente inexistentes) impuestos directos (IRPF, IS). Los Estados pueden decidir si establecen este impuesto o no lo hacen.
- El país no proporciona a otros Estados los datos sobre las empresas o particulares aprovechándose éstos de la falta de transparencia entre las diferentes autoridades.
- Existen leyes (en estos países) que no permiten el intercambio de información acerca de clientes sospechosos de estar beneficiándose de esta mínima tributación.
- Se rebaja la carga fiscal de las personas no residentes en el país, sin necesidad de que realicen ninguna actividad dentro de él

Los contribuyentes deben informar de la totalidad de los ingresos percibidos (su renta mundial) a la Administración Tributaria de su país de residencia. No obstante, lo anterior, en numerosas ocasiones se han utilizado los territorios denominados como Paraísos Fiscales con el fin de eludir sus responsabilidades fiscales (bien trasladando a ellos su residencia fiscal, bien trasladando ingresos a los mismos, para tratar de evitar su tributación en su lugar de residencia). Para abordar este problema, se han implementado determinadas medidas fiscales antifraude. Una de las primeras medidas adoptadas para evitar que los contribuyentes (y, a los efectos que nos interesan en el contexto de este trabajo, los deportistas de élite) establecieran su residencia fiscal fuera de España se incluyó en la anterior Ley del IRPF, la Ley 40/98³⁶. Esta ley estipulaba en su artículo

³⁵ Escárte Ferrada, E. “Porqué un país puede ser considerado un paraíso fiscal”. *Revista digital: blog generalista sobre diversos temas desde política a temas de empresa*, 2017 (disponible en <http://revistadigital.net/cuando-un-pais-puede-ser-considerado-un-paraiso-fiscal/>)

³⁶ Ley 40/98, de 9 de diciembre, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias (BOE de 10 de diciembre de 1998)

9 que, aunque un individuo pasara 183 días al año en el extranjero, si mantenía en España el centro de sus actividades económicas, su residencia fiscal seguiría estando en España. Asimismo, se presumía que el cónyuge no legalmente separado, con hijos menores que residieran de forma permanente en España, tenía residencia fiscal en el país.

Igualmente, y de cara a un mayor control, existe actualmente en España la obligación de presentación del antes referido “Modelo 720”, en el que deben informarse también los bienes que personas jurídicas residentes tengan en el extranjero, incluyendo a estos efectos los territorios considerados como paraísos fiscales.

Haciendo especial mención a los principales contribuyentes de nuestro TFG, los futbolistas profesionales en España, existen numerosos casos en los que futbolistas han utilizado sociedades ubicadas en paraísos fiscales, a las cuales cedían sus derechos de imagen ya que su régimen impositivo era menor que en sus países de residencia, un claro ejemplo de ello son los casos de Cristiano Ronaldo y Leo Messi, el jugador portugués desvió ganancias obtenidas por la explotación de sus derechos de imagen a una sociedad residente en las Islas Vírgenes Británicas, en cambio, el jugador argentino realizó la misma operación pero en los países de Uruguay y Belice.

3. LOS DERECHOS DE IMAGEN

3.1 El concepto de derecho de imagen

Para comenzar con este epígrafe, debemos conocer el concepto de derecho de imagen. Como definición de derecho a la propia imagen la RAE³⁷ da la siguiente definición: *“Derecho a controlar la captación, difusión y, en su caso, explotación de los rasgos físicos que hacen reconocible a una persona como sujeto individualizado”*.

Este derecho forma parte de los derechos fundamentales regulados en nuestra CE, concretamente en el artículo 18.1 y en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidad Personal, Familiar y a la propia Imagen. Esta última

³⁷ Definición de derecho a la propia imagen - Diccionario del español jurídico - . REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.^a ed., [versión 23.7 en línea]. <<https://dle.rae.es>>

norma resulta de gran importancia pues en ella se encuentra de forma detallada y específica el contenido de este derecho.

Dentro de la CE, se encuentra regulado en la Sección 1ª, “De los derechos fundamentales y de las libertades públicas”, del Capítulo II “Derechos y Libertades”, del Título I “De los derechos y deberes fundamentales”.

Como consecuencia de esta ubicación en el Título I, los derechos de imagen ostentan el máximo grado de protección debido a su ubicación en el Título I y en caso de vulneración, la persona afectada cuyo derecho ha sido vulnerado puede plantear un recurso de amparo al TC según lo dispuesto en el artículo 53.1 y 2 de la CE³⁸.

Además de ser un derecho fundamental, se le puede describir como un derecho privado como defiende ESTRADA ALONSO³⁹ al resaltar que *“su carácter de derecho subjetivo privado se destaca por el hecho de que el ejercicio de las acciones para su defensa queda en manos de la voluntad del titular, que es libre de ponerlas o no ponerlas en marcha”*

³⁸ Así indica el artículo 53 CE: “1. Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161, 1, a). 2. Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30”

³⁹ ESTRADA ALONSO, E. 1990. “El derecho a la imagen en la ley orgánica 1/1982, de 5 de mayo, p.353.” En PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. *“Fiscalidad del derecho a la propia imagen...” op.cit.*, p. 33.

Igualmente, se trata de un derecho personalísimo. Algunos autores como GITRAMA GONZÁLEZ⁴⁰ lo definen como un derecho innato en toda persona al considerar que *“perteneciendo el derecho a la propia imagen al grupo de derechos personalísimos, por fuerza ha de nacer con la persona misma e incluso cabe decir que no debe estar supeditada su existencia al reconocimiento expreso de parte de un sistema legislativo”*. Por el hecho de ser un derecho ligado a la personalidad de la persona, se extingue con la muerte de su titular.

También se caracteriza por ser un derecho imprescriptible, Según el Tribunal Constitucional, *“La facultad otorgada por este derecho, en tanto que derecho fundamental, consiste en esencia en impedir la obtención, reproducción o publicación de la propia imagen por parte de un tercero, sea cual sea la finalidad -informativa, comercial, científica, cultural, etc.- perseguida por quien la capta o difunde”*, al no formar parte de los derechos mencionados en el Art. 1930 del CC⁴¹, ya que ni se adquieren al transcurrir un periodo de tiempo por no ser derechos reales, ni se extinguen por el no ejercicio del derecho o de sus acciones. Como ya se ha mencionado anteriormente, están íntimamente ligados a la personalidad del titular y la única forma de extinción es la muerte de este.

Resulta de gran importancia en este contexto la actividad consistente en la cesión de los derechos de imagen, pues se trata de la cesión de una facultad exclusiva que se otorga a cualquier persona para captar, difundir o publicar su propia imagen e incluye la posibilidad de oponerse a quien lo haga sin su correspondiente autorización.

Si bien es cierto que en el presente trabajo se abordan los diferentes problemas que surgen en la hora de la tributación de la cesión de los derechos de imagen para los futbolistas profesionales, estos no son los únicos que se enfrentarán a estas cuestiones tributarias surgidas la cesión de

⁴⁰ GITRAMA GONZÁLEZ, M. 1962. *Imagen (derecho a la propia)*, p.331. En PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, p. 32.

⁴¹ Art.1930 CC: *“Por la prescripción se adquieren, de la manera y con las condiciones determinadas en la ley, el dominio y demás derechos reales. También se extinguen del propio modo por la prescripción los derechos y las acciones de cualquier clase que sea”*

estos derechos, sino que, a su vez, también pues a su vez, también afectan a diversas imágenes públicas como cantantes o artistas, se verán involucrados en este asunto.

Hoy en día, en el mundo del fútbol, la explotación de la imagen de los futbolistas tiene una gran repercusión en el mercado y en el ámbito económico. Un solo jugador es capaz de originar grandes cantidades de dinero para las marcas o para su club simplemente por su imagen, independientemente de sus logros deportivos. Un gran ejemplo es el impacto que causó David Beckham tras su llegada al Real Madrid C.F.

De acuerdo con la LIRPF y Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, los derechos de imagen pueden tributar de cuatro formas: como rendimientos del trabajo, como rendimientos de actividades económicas, como rendimientos del capital mobiliario y como imputación de rentas. De esta forma, el legislador, o regulador en su caso, pretende que sea cual sea la forma jurídica a través de la que se produzca la explotación de los derechos de imagen, no se pueda eludir el pago de impuestos.

3.2 Rendimientos derivados de la cesión de los derechos de imagen

Como previamente se ha expuesto, este derecho se caracteriza por ser un derecho personalísimo y de carácter patrimonial sobre un bien inmaterial, la imagen, que puede ser válidamente transmitido a terceros.

La cesión de los derechos de imagen consiste en la autorización por parte del cedente (la persona que posee los derechos de imagen) al cesionario (puede ser una persona o una entidad) a utilizar su imagen en determinados medios, con unos fines concretos a cambio de una contraprestación económica.

Debido a su carácter patrimonial, en el contrato de cesión de derechos se pactará la contraprestación que percibirá el cedente como consecuencia de la cesión de estos derechos. Asimismo, al tratarse de un derecho personalísimo, cuando el mismo es objeto de transmisión a terceros, no existe una transmisión de su titularidad, sino que se produce una cesión del derecho a la explotación de la imagen de la persona.

¿Cómo tributa cada uno de los rendimientos que pueden derivarse de los derechos de imagen?

Sirva para ilustrar este punto, la clasificación realizada por el propio Tribunal Supremo, en su reciente ⁴² sentencia de 6 de junio de 2024, en la que indica que el deportista profesional puede obtener rendimientos por la explotación de su imagen de diversas formas:

- Como rendimientos de trabajo por cuenta ajena, esto es, como una partida más dentro de los distintos elementos conformadores del salario pactado con la entidad deportiva.
- Por la explotación directa de su imagen, como actividad económica por cuenta propia, constituyendo la explotación de su propia imagen una actividad habitual o principal.
- Por las cantidades percibidas por la cesión de la explotación de su derecho de imagen a un tercero, como rendimiento del capital mobiliario, sin verse afectados los rendimientos percibidos por la actividad deportiva que desarrolla.
- Por imputación de rentas, al amparo del artículo 92 de la Ley del IRPF.

Cada uno de los escenarios citados tiene su propio régimen dentro del IRPF, al tratarse de un impuesto analítico en el que se hace tributar la renta según la calificación que merezca. A continuación, se analizarán los diferentes rendimientos provocados por la cesión de los derechos de imagen, los cuales son de gran importancia para la tributación de los futbolistas profesionales constituyendo parte esencial del contenido de este TFG.

3.4.1 Rendimientos del trabajo

En la práctica, ocurre con frecuencia que la relación laboral entre el deportista y la entidad deportiva contiene como parte de sus derechos y obligaciones mutuos, la cesión de los derechos de imagen.

De acuerdo con la interpretación art.17 de la LIRPF a estos efectos, podrían entenderse catalogados como RTP aquellos ingresos transferidos directamente por parte del club en favor del deportista debido a la cesión de los derechos de imagen por parte de este dentro de su contrato de trabajo. Esta calificación ha venido suscitando un relevante debate doctrinal, pues gran parte de los autores examinados defienden su categorización como RCM en virtud del art.25

⁴² De Conocimiento E Innovación, A. |. Á., Llopis, S. J., & Díez, R. (2024, 28 junio). La tributación en el IRPF de la cesión de derechos de imagen. *Cuatrecasas*. <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/fiscalidad/art/irpf-cesion-derechos-imagen-deportistas>

LIRPF, de conformidad con lo que veremos en el apartado siguiente. CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES⁴³ interpretan que estos ingresos deben ser catalogados como RTP, siempre y cuando se pueda observar una serie de premisas necesarias:

- Los ingresos no deben proceder de una explotación diferencial por parte de una persona que no forma parte de la relación laboral.
- Que al ejercicio de su profesión se le adhiera la utilización de dicha imagen.
- Que la imagen del deportista se pueda explotar como consecuencia del contrato celebrado entre ambas partes.

De lo contrario, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica, los rendimientos procedentes de la cesión del derecho de imagen se califican como rendimientos de capital mobiliario.

3.4.2 Rendimientos del capital mobiliario

Como se ha expuesto previamente, el Art.25.4 d) de la LIRPF incluye como RCM aquellos rendimientos generados por la cesión del derecho de imagen y percibidos directamente por el titular de estos derechos siempre y cuando no se produzca en el ámbito de desarrollo de las actividades económicas.

Se puede indicar por tanto que este es el tratamiento tributario habitual de los derechos de imagen en los casos en que los rendimientos que se obtengan procedan de la cesión del derecho, el consentimiento o autorización para su uso.

La propia norma referida hace alusión a determinados casos en los que los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen puedan no calificarse como rendimientos del capital mobiliario. Esto se establece en el Art.25.4d) *in fine*, “salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”. De esta mención se desprende que, en los casos en que los

⁴³ Luis M^a Cazorla Prieto, L. C. P., & Amable Corcuera Torres, A. C. T. (s. f.). 1999. *Los Impuestos del Deporte*. ARANZADI. Pág 232

derechos de imagen sean utilizados por el titular del derecho en el ámbito de una actividad económica, estos serán calificados como rendimientos de actividades económicas.

Recordemos a estos efectos, para poder también diferenciar esta calificación de la realizada en el epígrafe anterior (como RTP), que el hecho característico de los rendimientos considerados como procedentes de la actividad económica y no como del capital o del trabajo, es la posibilidad que tiene el titular de la actividad de ordenar por cuenta propia los medios de producción y/o los recursos humanos, tal y como veremos en el siguiente epígrafe.

Igualmente, se debe hacer hincapié que para ser catalogadas como RCM las rentas deben ser ingresadas directamente al deportista que ostente la titularidad de este derecho sin que sea necesario una relación laboral (como ocurre en el Rendimiento de Trabajo).

3.4.3 Rendimientos de actividades económicas

Como se ha expuesto previamente, son aquellos rendimientos obtenidos a través de las actuaciones realizadas por el deportista por cuenta propia llevando a cabo la gestión de recursos materiales y humanos para obtener rendimientos. Si el deportista celebra un contrato de prestación de servicios para competir en un evento deportivo, en el que cede la explotación de la imagen derivada de esta participación, la retribución será considerada como actividad económica.

En el caso de los deportistas individuales no es algo inusual, si bien no se debe limitarse esta calificación exclusivamente al hecho de si la actividad deportiva lo es por cuenta ajena o propia, sino que debe también atenderse al entorno en el que se produce la explotación de los derechos de imagen: siendo una mera cesión diferente de una efectiva ordenación de recursos con una ausencia de vinculación con una relación laboral de por medio.

Cabe hacer en este punto de análisis nuevamente mención a la sentencia del Tribunal Supremo referida anteriormente (Sentencia de 6 de junio de 2024)⁴⁴ en la que se analiza el caso de un deportista profesional que, durante los ejercicios 2007 a 2010, declaró en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) como rendimientos de actividades económicas sus ingresos por la participación en torneos y competiciones, y como rendimientos del capital mobiliario los ingresos percibidos por la cesión de sus derechos de imagen, al amparo del artículo 25.4.d) de la Ley 35/2006, el IRPF.

Para la Inspección, la cesión de derechos de imagen debió también calificarse como rendimiento de actividades económicas, pues *“la imagen pública del deportista profesional no se podía desligar de su éxito profesional derivado de su actividad”*. Por su parte, el contribuyente alegó la posibilidad de llevar a cabo la cesión de los derechos de imagen de un deportista, al margen de su actividad profesional como tal, y, por tanto, tributar como rendimientos de capital mobiliario.

La Audiencia Nacional, en su Sentencia de 13 de abril de 2022, impugnada ante el Tribunal Supremo, dio la razón al contribuyente, concluyendo que *“los ingresos obtenidos por la cesión de su imagen no requieren de aquella actividad proactiva (...), ni provienen de su actividad profesional como tal, sino que se trata de rentas distintas y desvinculadas del desarrollo de dicha actividad profesional”*.

Disconforme con este pronunciamiento, la Abogacía del Estado preparó recurso de casación, que fue admitido a trámite por el Tribunal Supremo en el Auto de 20 de julio de 2023, identificando como cuestión con interés casacional objetivo la siguiente:

“Discernir, interpretando los artículos 25.4 y 27.1 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio si, para que los rendimientos obtenidos por deportistas profesionales por la cesión de derechos de imagen puedan ser calificados como rendimientos de actividades económicas en el IRPF, es necesario que dicha cesión conlleve por parte de los deportistas una actividad propia y distinta de la actividad deportiva.”

⁴⁴ Sentencia del Tribunal Supremo 3040/2024 (Sala de lo Contencioso-Administrativo), 6 de junio de 2024, (Recurso 544/2023) – Sentencia núm. 998/2024.

Finalmente, en la Sentencia de 6 de junio de 2024, el Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado y concluye que *“el propio sistema contempla que pueda obtener rendimientos el deportista profesional por explotación de su imagen a través o bien de una relación laboral, o bien al margen de esta por el propio deportista bien directamente, bien por un tercero al que se le cede mediante un negocio jurídico”*.

De esta forma, se puede concluir que los deportistas profesionales pueden obtener ingresos a través de la cesión de sus derechos de imagen por medio de diferentes vías, como puede ser una relación laboral o por cuenta propia o bien a través de la cesión de estos derechos a un tercero que se encargará de su explotación.

3.4.4 Régimen de Imputación de Rentas

Una vez analizada la tributación de los derechos de imagen como RTP, RCM y rendimiento de actividades económicas, resulta especialmente relevante hacer una especial referencia a la cobertura formal que, en numerosas ocasiones, se ha utilizado por los futbolistas profesionales para instrumentar el pago de esa parte de salario que, genéricamente, se dice abonar en concepto de "imagen" o de "cesión" de los derechos sobre la imagen y que consiste en:

- El jugador suscribe un contrato con una sociedad en el que dice ceder/aportar los derechos de su imagen a la citada sociedad.
- El club, la sociedad y el jugador suscriben otro contrato mediante el cual el Club dice adquirir los derechos sobre la imagen del jugador a la sociedad interpuesta y, en consecuencia, se abonan a la sociedad las cantidades que antes se recogían en la nómina del jugador. En estas circunstancias se dejan de practicar e ingresar a la Hacienda Pública las correspondientes retenciones a cuenta del IRPF.
- A su vez, el jugador y el club habían suscrito otro contrato, éste de carácter laboral, de prestación de servicios como futbolista profesional conforme a la normativa del RD 1006/1985 de relaciones laborales especiales de los deportistas profesionales. En este contrato se fija la contraprestación a realizar por el Club con arreglo a distintos conceptos salariales, pero sin incluir la cuantía correspondiente al concepto "imagen".

Este “triángulo” formado por el futbolista, una tercera persona jurídica que explote sus derechos de imagen (1º cesionario) y el club (2º cesionario), da pie a situaciones de fraude. Así, podemos ver como el futbolista profesional deja de recibir rendimientos por la cesión de su derecho de imagen en concepto de salario (que habrían tributado de acuerdo con la escala general de gravamen indicada previamente a un tipo máximo medio estimado del 47%), pasando a tributar su Sociedad (muchas veces sin una estructura diferenciada a los propios medios del futbolista titular) por la cesión al tipo del Impuesto sobre Sociedades (un 25% con carácter general). El dinero obtenido por la cesión se remansa en la Sociedad que, en su caso paga un importe menor al jugador por la cesión y que tributará como rendimiento del capital mobiliario (bajo la escala del ahorro, con un tipo máximo notablemente inferior).

¿Cómo tributan este tipo de estructuras?

En la cesión del derecho a la explotación de la imagen, cuando se utilizan personas interpuestas entre el titular originario y el cesionario último y se cumplen determinadas circunstancias, las cantidades percibidas por este concepto por la entidad interpuesta se imputan a la persona física titular de la imagen a través de un singular mecanismo de integración similar al de la transparencia fiscal internacional.

El régimen de imputación de rentas en su relación con la tributación de las rentas por cesión de los derechos de imagen (regulado en el artículo 92 de la LIRPF⁴⁵ previamente aludido) tiene como objetivo evitar la elusión fiscal por parte de los deportistas residentes en España (y, por tanto, contribuyentes en territorio español), así como el diferimiento en los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen.

Cabe destacar especialmente en este punto la importancia de la “norma 85/15” que se detallará a continuación.

⁴⁵ BOE.es - 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). Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 92 <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>.

¿Qué es la regla 85/15? Es la norma que, con su aplicación, se estableció un límite cuantitativo máximo del 15% sobre las rentas totales que podía percibir un deportista por parte de su club por la explotación de su propia imagen, ya fuera por sí mismo o a través de una sociedad. Es decir, en el caso de cesión de los derechos de imagen por parte del deportista al club empleador, la regla 85/15 permite que dicha cesión se realice a través de una sociedad, siempre que la cantidad satisfecha por el club por este concepto no supere el 15% del total de retribuciones abonadas (relación laboral más derechos de imagen). En caso de incumplirse este límite, se imputará al deportista la renta derivada de la cesión de los derechos de imagen. Esta norma surgió inicialmente, por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que posteriormente fue regulada en el artículo 76 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias y actualmente, está prevista en el artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF)

La regla del 85/15 supuso una forma de controlar la práctica abusiva y generalizada de deportistas y clubes de la época de ceder sin control sus derechos de imagen a una sociedad mercantil participada por el deportista, para que posteriormente esta sociedad cediera los derechos al club para la explotación de estos, recibiendo a cambio una elevada retribución. Con esta acción fiscal se conseguía un interesante ahorro de impuestos al evitar que esas cantidades tributasen por el IRPF y lo hicieran por el IS a un tipo inferior.

Para que tenga lugar el nacimiento de este régimen de imputación, las rentas deben ser consecuencia de los distintos pagos llevados a cabo por la sociedad al titular de los derechos de imagen, entre ambos sujetos debe existir una vinculación de carácter laboral que debe cumplir una serie de requisitos⁴⁶:

- Ser contribuyente por el IRPF;

⁴⁶ Francis Lefebvre (2024). *Memento Práctico IRPF 2024*. Francis Lefebvre

- Haber cedido el derecho a la explotación de su imagen o consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente, siendo indiferente que la cesión, consentimiento o autorización haya tenido lugar cuando la persona física fuese no residente;
- Prestar sus servicios a una persona o entidad (residente o no residente) en el ámbito de una relación laboral;
- El empleador (la persona o entidad con la que mantiene la relación laboral) u otra persona o entidad vinculada con él, en los términos establecidos para las operaciones vinculadas en la normativa del IS (LIS art.18), haya obtenido mediante actos celebrados con otras personas o entidades, residentes o no, la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen del contribuyente persona física;
- Los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo sean inferiores al 85% de la suma de estos rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad que obtiene la cesión de los derechos.

Por tanto, la imputación no procede cuando:

- la última cesión se efectúe en el ámbito de una actividad económica, es decir, por quienes no mantienen relación laboral con la última cesionaria de los derechos.
- los rendimientos de trabajo obtenidos por la persona física en el período de imposición, derivados de la relación laboral señalada, supongan el 85% o más de la suma de los anteriores rendimientos y de la contraprestación a cargo de la última cesionaria.

Haciendo referencia a un caso actual y centrándonos en la figura del futbolista profesional, se encuentra el caso de Marc Bartra⁴⁷ (Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2021), donde el Tribunal ha vuelto a confirmar la posibilidad que tiene un deportista, de poder cobrar del total de las percepciones que recibe de su club, hasta el límite del 15% en concepto de derechos de imagen a través de un vehículo societario, y estas cantidades en consecuencia tributen por el IS y no por el IRPF.

⁴⁷ “La regla del 85/15 en relación con el régimen fiscal de la explotación de los derechos de imagen de los deportistas“ <https://rodriguezbarbero.es/fiscalidad-de-los-derechos-de-imagen-de-los-deportistas/>

En este sentido, se entiende que el 85% restante de las percepciones económicas recibidas por el deportista de parte de su club provienen de los rendimientos del trabajo personal, y en consecuencia tributarán por el IRPF. La resolución del TEAC defiende que no es de aplicación la normativa general sobre las operaciones vinculadas que se recogen en el artículo 18 de la LIS⁴⁸, y por tanto el jugador podrá valorar económicamente los derechos de imagen que transmite a la sociedad con total libertad, sin que tenga obligatoriamente que realizarlas por su valor normal de mercado.

4. PRÁCTICAS FISCALES

En el ámbito del derecho, los conceptos de fraude de ley, conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación tienen una importancia crucial para la interpretación y aplicación de las normas jurídicas. Estos conceptos adquieren una gran relevancia en particular en situaciones que implican la cesión de derechos de imagen, un área que se ha vuelto cada vez más compleja debido al valor comercial y los intereses que estos derechos representan.

Las partes involucradas en las operaciones de cesión de derechos de imagen deben de ser diligentes en la redacción y ejecución de estos contratos para asegurar que reflejen fielmente sus intenciones y cumplan con las normativas específicas aplicables, evitando así problemas legales futuros como en los casos jurisprudenciales que se abordarán en el penúltimo apartado de este TFG como son los casos de Cristiano Ronaldo, Leo Messi y Xabi Alonso.

Como consecuencia de esta especial relevancia dentro del ámbito de la cesión de imagen de los futbolistas se realizará un breve análisis sobre estas figuras, de cara también a contextualizar la jurisprudencia que se analizará en la parte final del trabajo.

4.1 Fraude de Ley

Se según la RAE se define el fraude de ley⁴⁹ como aquellos actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a

⁴⁸ BOE-A-2014-12328 Ley 27/2014, de 27 de Noviembre, del Impuesto Sobre Sociedades., s. f.

⁴⁹ Definición de fraude de ley- Diccionario del español jurídico - REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.^a ed., [versión 23.7 en línea]. <<https://dle.rae.es>>

él, se consideran ejecutados en fraude de ley y no impiden la debida aplicación de la norma que se hubiera tratado de eludir.

Para que exista fraude de ley se exigen los siguientes requisitos:

- Que el acto de que se trata no se vea protegido de forma efectiva por la norma en que el acto pretende apoyarse (norma de cobertura).
- Que se defrauden los fines prácticos de otra norma que se pretende violar (norma defraudada).

Con relación a este TFG, podemos clasificar el fraude de ley en dos tipos diferentes que se explicarán a continuación:

4.1.1 Fraude de ley civil

Con el transcurso del tiempo, el código civil ha recogido fielmente la posición mayoritaria entre los autores y jurisprudencia, cuya regulación se encuentra en su artículo 6.4.

Con carácter general, la consecuencia de que se declare el fraude de ley es precisamente la aplicación de la norma que se ha tratado de eludir.

En otras ocasiones, el fraude de ley puede tener otros efectos, como la nulidad del negocio realizado, si la causa está viciada, u otras consecuencias no queridas por el autor del fraude de ley.

4.1.2 Fraude de ley tributario

El alcance del fraude de ley en el ámbito tributario ha sido objeto de discusión, desde la postura más estricta que lo refería exclusivamente al hecho imponible, siguiendo con quien estimaba que también podía aplicarse a los componentes de la deuda tributaria accesorios a la obligación principal de pago, como los pagos a cuenta (retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados), pero no a los beneficios fiscales (por ejemplo, exenciones y bonificaciones), para terminar con la postura más amplia que consideraba que podía referirse a cualquier aspecto de la norma tributaria.

La prueba del fraude de ley, según la postura mayoritaria, debía referirse a que se había producido la elusión y no al propósito o intención. Por tanto, se trataba de las razones en base a las cuales la utilización de una norma de cobertura era indebida y correspondía aplicar realmente otra norma tributaria.

Acerca de los efectos que provoca, el principal efecto de la declaración de fraude de ley era la aplicación de la norma eludida, pero también se exigían intereses de demora y se hacía referencia expresa a la exclusión de las sanciones.

4.2 Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

El artículo 15⁵⁰ de la LGT define el conflicto en la aplicación de la norma tributaria como aquella situación en la que se evita total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minorra la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren determinadas circunstancias.

Como señala PALAO TABOADA⁵¹, *supone que un determinado resultado económico, cuya consecución, por medios jurídicos normales acarrearía el nacimiento de una deuda tributaria, se consigue por otros medios jurídicos, que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos, y que o bien no estén gravados, o bien lo están en la medida más reducida.*

Se entiende que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando concurren las circunstancias establecidas en el referido artículo 15⁵² de la LGT, es decir, existirá conflicto cuando los hechos resulten notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y de su uso no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes diferentes del ahorro fiscal o las consecuencias que habrían tenido los actos propios o correctos.

⁵⁰ BOE-A-2003-23186 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (s. f.). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

⁵¹ PALAO TABOADA, C. *Curso de derecho financiero y tributario*, 30ª edición, Tecnos, Madrid, 2019, p.182.

⁵² BOE-A-2003-23186 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (s. f.). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Por lo que se refiere al procedimiento para su declaración, este parece configurarse como un incidente dentro del procedimiento de inspección. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma resulta necesario contar con la existencia de un informe previo de la Comisión consultiva. Ese informe es vinculante para el órgano de inspección y no es susceptible de recurso independiente de los que se entablen frente al acuerdo de liquidación.

En las liquidaciones que se realicen como resultado de aplicar esta figura se debe:

- Exigir el tributo aplicando la norma tributaria correspondiente a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas.
- Liquidar los intereses de demora. El período de cómputo es, en principio, el plazo desde la finalización del plazo voluntario de pago y la fecha en que se practica la liquidación derivada del conflicto. Asimismo, el conflicto en la aplicación de la norma puede dar lugar a sanción cuando se produce la infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma ya declarados.

4.3 Simulación

Por último, es importante establecer que la RAE⁵³ define el término “simulación” como alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato.

La simulación no es un concepto tributario, sino un concepto de Derecho civil, como se ha admitido reiteradamente por parte de los Tribunales, y, además, no puede ser de otro modo, porque la calificación de los hechos se rige por los principios comunes del ordenamiento jurídico. Se aprecia en el ámbito de los contratos desde el momento en que dejan de ser esenciales las formas y pasa a darse cierta relevancia a la voluntad. Es el principal y más habitual comportamiento del defraudador.

⁵³ Definición de simulación – Diccionario del español jurídico - REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.ª ed., [versión 23.7 en línea]. <<https://dle.rae.es>>

Este concepto se introdujo en la ley General Tributaria del año 1963 (En la actualidad se recoge en el artículo 16 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003)⁵⁴. Establecía que los tributos se exigirían con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley. Con independencia de cualquiera que fuese la forma que los interesados le hubieran dado.

Sin duda alguna, la esencia de esta figura radica en la divergencia entre la causa real y declarada. Con relación a este TFG, podemos clasificar esta simulación en dos tipos diferentes de simulación, absoluta y relativa.

- Absoluta: Cuando de la apariencia creada no existe causa alguna. Detrás del negocio simulado no hay nada, no hay otro negocio.
- Relativa: Cuando tras el negocio simulado existe otro. Este negocio oculto es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes

4.3.1 *Simulación civil*

El CC no regula de forma expresa la simulación y sus efectos, aunque existen menciones dispersas en su articulado, concretamente en el tratamiento de la causa y en los arts. 1275 y 1276 CC que regulan los contratos sin causa o celebrados con expresión de causa falsa. De ahí que el concepto de simulación en el Derecho Civil sea fruto de una construcción doctrinal y jurisprudencial.

Parte de la doctrina civilista, como ALBALADEJO⁵⁵, sigue una teoría voluntarista que concibe la simulación como un vicio del consentimiento consistente en una divergencia entre la voluntad declarada y la voluntad real.

Otra parte de la doctrina, entre los que se encuentra DE CASTRO⁵⁶, defiende una teoría causalista basada en la causa el negocio, entendiendo que existe simulación negocial cuando bajo la apariencia de un negocio jurídico normal se oculta otro propósito negocial.

⁵⁴BOE-A-2003-23186 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (s. f.). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

⁵⁵ Cfr. ALBALADEJO GARCÍA, M., *La simulación*, 1ª ed., Edisofer, Madrid, 2005, p. 18.

⁵⁶ Cfr. DE CASTRO, F., *El negocio jurídico*, 1ª ed., Civitas, Madrid, 1985, p. 335.

Se puede señalar la existencia de acuerdo en los autores y la jurisprudencia en la concurrencia de los elementos necesarios para su producción, especialmente en los dos elementos siguientes:

- El acuerdo entre quien emite la declaración y quien la recibe de que la misma no es eficaz para producir efectos vinculantes (acuerdo simulatorio).
- La finalidad de engaño, haciendo creer a los terceros en la realidad de un negocio que no existe.

Ambos elementos se encuentran entrecruzados y no todos los autores mantienen idénticas posturas acerca de su significado. Por eso, algunos autores y jurisprudencia exigen la concurrencia de algún otro elemento distinto, como la divergencia consciente entre la declaración y la voluntad interna de las partes.

4.3.2 *Simulación tributaria*

La LGT no establece una definición legal a la simulación tributaria, de manera que existe un cierto vacío normativo que hace que el concepto de simulación a efectos tributarios deba entenderse en el sentido de la doctrina y jurisprudencias civiles⁵⁷.

Bajo la rúbrica “simulación” la LGT en su artículo 16⁵⁸ se limita a establecer que, en los actos o negocios en los que exista simulación, se gravará el hecho imponible realizado por las partes.

Respecto al procedimiento para su determinación, la LGT permite que la simulación, a los exclusivos efectos tributarios, pueda declararse por la Administración tributaria sin ningún procedimiento especial. Lo normal es que se realice dentro del procedimiento inspector, ya que el mismo garantiza la prueba, las alegaciones y audiencia y la motivación de la simulación, pero tampoco parecen existir dificultades para que se produzca dentro de una comprobación abreviada.

⁵⁷ Cfr. La RTEAR de La Rioja de 24 de noviembre de 1997 señala que “*la simulación tributaria especifica la simulación tal y como se la reconoce en Derecho Civil.*”

⁵⁸ BOE-A-2003-23186 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (s. f.). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

En las liquidaciones que se realicen como resultado de aplicar esta figura se debe:

- Exigir el tributo aplicando la norma tributaria correspondiente a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas.
- Liquidar los intereses de demora.
- Liquidar la correspondiente sanción.

La doctrina administrativa ha establecido dos elementos que deben concurrir para apreciar la existencia de simulación:

- La existencia de un acuerdo simulatorio, es decir, de un acuerdo entre dos partes dotado de apariencia real.
- La existencia de una finalidad de engaño, haciendo creer a la Hacienda Pública en la realidad del acuerdo simulatorio, que contiene un negocio que no existe. Además, de ambos elementos se deriva la existencia de una divergencia consciente entre la voluntad declarada y la voluntad interna de las partes.

La mayoría de la doctrina, entre los que se sitúan ZORNOZA PÉREZ o PALAO TABOADA⁵⁹, sostiene que el citado artículo resulta aplicable tanto a la simulación absoluta (por ejemplo, la venta fingida con el fin de defraudar a acreedores desviando bienes patrimoniales propiedad del vendedor) como a la simulación relativa (por ejemplo, la compraventa que disimula una donación, al haber acordado ocultamente las partes que no se abone el precio que figura en el contrato).

En el siguiente epígrafe se realizará el análisis de tres casos de jurisprudencia diferentes, en los que podremos ver como se han empleado técnicas similares de simulación en la cesión de los derechos, sin embargo, en ellos encontraremos resultados diferentes.

⁵⁹ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. y RUIZ ALMENDRAL, V., “La aplicación de las normas tributarias”, en Estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces-Barba Martínez, *Dykinson*, Madrid, 2008, p. 1231. Cfr. PALAO TABOADA, C., *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, 1ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2009, pp. 56-57.

5. CASOS DE JURISPRUDENCIA

5.1 SAP 53/ 2019 (Cristiano Ronaldo)

Cristiano Ronaldo es un futbolista profesional portugués, el cual, suscribió en el año 2009 un contrato de trabajo con el Real Madrid C.F, de tal modo que fijó su residencia fiscal en España y a fecha 1 de Enero de 2010 adquiriendo la condición de residente fiscal, optando expresamente, el 11 de Noviembre de 2011, por el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados al territorio español, regulado en el artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas⁶⁰ y artículos 114 y siguientes del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, en virtud del cual únicamente se encontrarían grabadas en España las rentas obtenidas en territorio español, por las cuales se tributaría al tipo del 24% en el ejercicio 2011, y al tipo del 24'75% en los ejercicios 2012 a 2014. Este régimen, que sólo era aplicable durante los cinco primeros años, le benefició claramente, ya que, en caso contrario hubiera tributado al 45% como obliga la Comunidad de Madrid (Resulta relevante a estos efectos mencionar que la reforma del año 2010 de la conocida como Ley Beckham, por la que se limitaba la posibilidad de acogerse a esta norma a salarios inferiores a seiscientos mil euros, no afectó al acusado Cristiano Ronaldo pues su contrato había sido firmado con anterioridad.)

El acusado, una vez aceptadas las condiciones de su contrato con el Real Madrid, en el año 2008, “*simuló ceder la totalidad de los derechos de imagen a la sociedad TOLLIN ASSOCIATES LTD, sociedad domiciliada en las Islas Vírgenes Británicas*”. El problema residía en que el futbolista portugués era el único socio de esta sociedad, la cual estaba domiciliada en un paraíso fiscal, por lo que tenía en su poder el 100% de las acciones.

Posteriormente, esta sociedad cedió la explotación de los derechos de imagen del futbolista a otra sociedad, con domicilio en Irlanda, llamada MULTISPORTS&IMAGE MANAGEMENT LTD. Este hecho hizo que fuera más complicado para la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de España conocer la totalidad de los ingresos obtenidos por el acusado por la explotación de su imagen.

⁶⁰ Sentencia Audiencia Provincial de Madrid de 22 de enero 53/ 2019. Hechos probados

Es de gran importancia mencionar que, MULTISPORTS&IMAGE MANAGEMENT LTD efectivamente se dedicó a la gestión y explotación de los derechos de imagen del acusado.

En diciembre de 2014, el futbolista recibió, según había establecido en el contrato con la sociedad TOLLIN ASSOCIATES LTD, un total de 78.688.812'96 euros como consecuencia de la explotación de sus derechos de imagen entre los años 2011 y 2014. Estas cantidades, fueron generadas durante los citados ejercicios como consecuencia de la explotación de los derechos de imagen del acusado y no incluidas en sus declaraciones tributarias de los ejercicios correspondientes.

Cristiano Ronaldo, tratando de dotar de una “apariencia de realidad” a la estructura societaria mencionada anteriormente (circunstancia típica en la simulación tributaria, como se ha expuesto previamente); por lo que presentó en su declaración del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio 2014 unas rentas de fuente española originadas entre los ejercicios 2011 y 2014 de 11.534.917'06 euros, cuando las rentas de este origen verdaderamente obtenidas de fuente española fueron de 4.727.065'47 euros en 2011, de 5.449.323'09 euros en 2012, de 10.761.581'33 euros en 2013 y de 13.879.804'57 euros en 2014.

Asimismo, en esta declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el acusado, calificó los rendimientos obtenidos por la cesión de la explotación de sus derechos de imagen con TOLLIN ASSOCIATES LTD como rendimientos del capital mobiliario y no como rendimientos derivados de actividades económicas con la finalidad de evitar indebidamente la calificación como rentas obtenidas de fuente española de parte de los ingresos obtenidos en nuestro país, lo que permitió al acusado disminuir considerablemente la base imponible.

De este modo, el acusado ocasionó un perjuicio a la Hacienda Pública Española de 1.134.495'71 euros en 2011, 1.348.707'47 euros en 2012, 2.663.491'40 euros en 2013 y de 568.479'54 euros en 2014.

Cristiano Ronaldo fue condenado por la infracción de cuatro delitos contra la Hacienda Pública previstos y penados en el artículo 305 y 305 BIS. 1 a) del Código Penal en relación con el IRPF de los años 2011, 2012, 2013 y 2014⁶¹

Finalmente, Cristiano Ronaldo reconoció los hechos y alcanzó un acuerdo con la Fiscalía, pues en un principio el fraude estaba cifrado en 14,7 millones de euros, y tras el acuerdo, el fraude fue reducido hasta los 5,7 millones.

Además, se le sustituyó la pena de prisión, por el pago de una cuota de 250 euros diarios de multa durante cuarenta y ocho meses. Para esta sustitución, es necesario que el futbolista cumpliera con las condiciones fijadas en el art 80.2 C. P⁶²

5.2 STS 1885/2017 y SAP Barcelona de 05/07/2016 (Lionel Messi)

Lionel Messi es un futbolista profesional argentino, el cual reside en España desde el año 2000 y posee desde el año 2005 la nacionalidad española.

El futbolista argentino fue acusado por tres delitos fiscales previstos en el artículo 305 del Código Penal⁶³. Sobre el IRPF en los años 2007, 2008 y 2009, debido a la omisión de declaración en España de las rentas obtenidas por sus derechos de imagen durante estos tres ejercicios.

La estructura utilizada por el futbolista consistió en la cesión de sus derechos de imagen a sociedades domiciliadas en “paraísos fiscales” de facto.

⁶¹ SAP Madrid de 22 de enero 53/ 2019. Fallo.

⁶² Art. 80.2 C. P: Son condiciones necesarias para dejar en suspenso la ejecución de la pena las siguientes:

- 1.a Que el condenado haya delinquido por primera vez.
- 2.a Que la pena o la suma de las impuestas no sea superior a dos años, sin incluir en tal cómputo la derivada del impago de la multa.
- 3.a Que se hayan satisfecho las responsabilidades civiles que se hubieren originado y se haya hecho efectivo el decomiso acordado en sentencia conforme al artículo 127.)

⁶³ En su redacción por L.O. 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

La actividad de estas sociedades consistió en la firma de contratos de prestación de servicios, de licencia o agencia entre estas sociedades y otras domiciliadas en terceros Estados, los cuales son considerados “jurisdicciones de conveniencia” debido a la existencia de Convenios de Doble Imposición y permisividad con paraísos fiscales.

Estos Convenios, como se ha expuesto en el presente trabajo, permiten que no se tribute en el país donde se perciben las rentas y, sin embargo, sí que se tribute en estas “jurisdicciones de conveniencia” con una carga fiscal mucho menor.

Las operaciones realizadas por estas sociedades con terceros países debían haber tributado en España. Por esta razón, se incluyen en el “entramado” a países que evitan la doble tributación (Reino Unido y Suiza) y son permisivos con los ingresos enviados a paraísos fiscales, con la única obligación de tributar en ellos por una pequeña parte derivada de los servicios.⁶⁴

Esta actividad fue iniciada por los padres del jugador, sin embargo, cuando este alcanzó la mayoría de edad, ratificó el contrato firmado anteriormente por sus progenitores.

El lugar donde estaban domiciliadas las sociedades eran Belice y Uruguay, que poseían las características propias de un paraíso fiscal, aunque en esos momentos no eran considerados como tal. ¿Por qué? No exigían tributación por rentas conseguidas fuera de su territorio. Al mismo tiempo, tanto Reino Unido como Suiza eran países permisivos con territorios considerados paraísos fiscales.

Estas sociedades firmaron contratos publicitarios por valor de 2.570.229 en 2007, 3.846.612,23 euros en el año 2008 y por último 3.806.745'15 euros en el año 2009. Por todos estos ingresos no hubo tributación alguna en España, ya que no fueron declarados a la Administración Tributaria . Dicha actuación se calificó como simulación tributaria tal y como se ha definido previamente en el presente trabajo. Esto es así puesto que la titularidad de las dos sociedades correspondía al futbolista o sus padres y no realizaban una actividad diferente de la mera cesión del derecho del futbolista. Se trató así de crear la apariencia de cesión de estos derechos a sociedades domiciliadas en países cuya normativa tributaria permitía la opacidad. Leo Messi y también su padre Jorge Messi, al ser el responsable de este cuando este era menor de edad,

⁶⁴ SAP Barcelona de 5 de julio de 2016. Fundamento de Derecho Tercero

fueron acusados de evasión fiscal por un juzgado de Barcelona. El importe total defraudado fue de 4.164.675 euros, en relación con los años 2007, 2008 y 2009.

Por todo lo expuesto, esta serie de actividades ilícitas en la simulación de sus derechos de imagen, provocó la comisión del delito contenido en el art. 305 C.P pues se produce un *“quebrantamiento de un deber jurídicamente exigible, cual es el deber de declarar los ingresos”* y *“esa omisión lo sea con la intención de ocultar a la Administración de Hacienda los ingresos”*

La AP de Barcelona también consideró que se había ocultado quien era realmente el que obtenía los beneficios derivados de la explotación de los derechos de imagen y por ello que existía una intención de no cumplir con sus obligaciones tributarias.

La defensa del acusado alegó que el jugador argentino únicamente se “limitaba a jugar al fútbol” sin tener conocimiento exacto de las obligaciones tributarias con las que debía cumplir. Sin embargo, en ciertos contratos de los múltiples firmados por el jugador, éste declaraba conocer íntegramente su contenido (este hecho se pudo comprobar a través de un contrato con la marca alemana ADIDAS).

Finalmente, padre e hijo, fueron condenados por tres delitos contra la Hacienda Pública de los artículos 305 y 305 bis, con la concurrencia atenuante del artículo 21.5 C. P, además al jugador argentino se le impuso una indemnización de 21.338,46 euros más los intereses pendientes.

Recurso ante el TS

El acusado interpuso un recurso de casación, basando su fundamentación en la vulneración de su dignidad humana art 10 C.E., de su presunción de inocencia art. 24.2 C.E, su derecho a la tutela judicial efectiva y derecho a la defensa, por indebida aplicación del art. 305 C.P, por inaplicación indebida del art. 74 C.P. (continuidad delictiva), inaplicación indebida de la atenuante de dilaciones indebidas como muy cualificada (art. 21.6 C.P.), inaplicación indebida de la atenuante del art. 21.7 C.P, por haber sufrido “un juicio paralelo en los medios de comunicación”

La sentencia, no entrando en la corrección de la calificación del hecho delictivo del futbolista, rebaja de 21 a 15 meses de prisión la pena impuesta a su padre, como cooperador necesario, al

apreciar la atenuante de reparación del daño por la devolución a Hacienda por parte de su hijo del dinero defraudado.⁶⁵

5.3 STS del 25 de noviembre de 2019 672/2019 de la Sección Treinta de la Audiencia Nacional de Madrid (Xabi Alonso)

Xabier Alonso es un exfutbolista profesional español, el cual, fue imputado por la presunta comisión de tres delitos contra la Hacienda Pública, al ocultar parte de sus ingresos en una sociedad en Madeira durante los ejercicios de 2010, 2011 y 2012, en relación con el IRPF.

Este caso tiene una gran importancia debido a que es un supuesto con características similares a los anteriormente vistos pero, como veremos, con un final diferente.

Multitud de deportistas y de futbolistas han sido sancionados por la justicia española por el uso de mecanismos para la desviación de sus ingresos obtenidos a través de sus derechos de imagen mediante la utilización de estructuras como las señaladas en el cuerpo del presente trabajo, tanto en España como en paraísos fiscales.

La distinción del caso de Xabi Alonso respecto de muchos de los otros futbolistas mencionados radica en que el exjugador guipuzcoano ha sido el único en rechazar un acuerdo o acta con acuerdo con la Fiscalía.

El donostiarra, quiso continuar con las actuaciones manteniendo su inocencia en todo momento, actuaciones que han resultado favorables.

Las acusaciones de la Fiscalía imputaban al jugador donostiarra por la comisión de tres delitos contra la Hacienda Pública

El fundamento de la acusación a Xabi Alonso tuvo su origen en la creación de una sociedad denominada “KARDZALI” (con sede en Madeira (Portugal)), la cual tenía como fin la cesión de los derechos de imagen del jugador tras su paso por Liverpool y que permaneció hasta el año 2012, cuando era residente fiscal en España ya que era jugador del Real Madrid C.F. El exjugador tolosarra fue acusado de fraude fiscal por defraudar 2.000.000 de euros en la gestión de sus derechos de imagen.

⁶⁵ Sentencia Tribunal Supremo de 24 de mayo 1885/2017 (Sala Segunda, de lo Penal)

Xabi Alonso, al ser residente en Reino Unido, no se encontraba obligado a la tributación por el IRPF estando sujeto al IRNR por las rentas obtenidas en dicho territorio. El futbolista cedió la explotación de sus derechos de imagen a KARDZALI COMERCIO SERVIÇOS DE CONSULTORIA E INVESTIMENTOS LDA, mediante la firma de un contrato con duración de cinco años y que tuvo por objeto “la cesión en exclusiva al Cesionario de todos los derechos de explotación de la imagen, la voz y el nombre del Cedente con fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga”. La duración de la cesión se prolongaba por un periodo de cinco años, recibiendo Alonso por dicha explotación, la cantidad de 5.000.000 euros.

Por otro lado, la sociedad KARDZALI se encargaba de otras actividades independientes a la explotación de los derechos del acusado, lo que confirmó que la misma no pudiera ser considerada como una sociedad pantalla para evadir impuestos tal y como impugnó el Ministerio Público ya que este, consideraba que el acusado pretendía evadir impuestos por los rendimientos obtenidos a través de la explotación de sus derechos de imagen.

Como se ha dicho anteriormente, dichas actuaciones fueron impugnadas por el Ministerio Público por considerar que se trataba de una operación simulada, y con la que se pretendía realizar una evasión de impuestos por los rendimientos obtenidos de la explotación de los derechos del entonces futbolista, pretensión posteriormente desechada por el tribunal, que determinó que la sociedad si tenía una actividad e intervención efectiva en los derechos de imagen del futbolista y, por tanto, no se trataba de un engaño ni se ocultaba un propósito comercial diferente que hubiese dado lugar a una mayor tributación. Nuevamente nos encontramos con la calificación de simulación en relación con la obtención de ingresos obtenidos a través de la cesión de los derechos de imagen este hecho se puede apreciar debido a que bajo la apariencia de un negocio jurídico normal se oculta otro propósito comercial. (En el caso de Xabi Alonso se ha producido la absolución debido a que se ha demostrado que la empresa no tenía la finalidad de ahorrar impuestos, sino que tenían trabajadores y medios).

Los propios jueces han catalogado al caso como especialmente singular, no debiendo acarrear responsabilidad penal ya que las actuaciones realizadas por el guipuzcoano y sus asesores al acogerse a una opción fiscal más ventajosa por el régimen contenido en Madeira, legalmente le permitía tributar por una cantidad menor que en España.

A modo de conclusión cabe destacar que, a pesar de su reapertura por la Fiscalía General del Estado, una correcta defensa y actuaciones e intervenciones efectivas han sido suficientes para evitar la responsabilidad penal por parte del exfutbolista y de sus asesores.

6. CONCLUSIONES

Después de un análisis exhaustivo y detallado de los datos recopilados, se detallan las conclusiones derivadas de la investigación de este Trabajo de Fin de Grado, destacándose los puntos más relevantes y las implicaciones más importantes. Estas conclusiones no solo resumen los aspectos esenciales de la investigación, sino que también ofrecen una perspectiva clara sobre el impacto que tiene la tributación de la cesión de los derechos de imagen de los futbolistas profesionales en España.

1. El fútbol es un deporte global, siendo innegable que la magnitud y repercusión que tiene en nuestro día a día tanto socialmente como económicamente

Es uno de los deportes que mayor dinero generan diariamente a nivel mundial, no solo por el salario que se genera de la práctica habitual de la carrera profesional de los futbolistas sino también por ingresos derivados de los derechos de imagen que los deportistas adquieren por la exposición pública de sus facultades físicas a través de anuncios y carteles publicitarios.

2. La imagen del deportista: La imagen del deportista es el elemento o conjuntos de elementos que provocan que una persona pueda ser reconocida. La imagen de los deportistas les proporciona una importante fuente de ingresos, mientras que también requiere una cuidadosa revisión fiscal para que no se produzcan prácticas fiscales contrarias a la ley que puedan derivar en sanciones.

3. Los derechos de imagen de los futbolistas: constituyen un aspecto crucial tanto en el ámbito deportivo como en el financiero, pues representan una fuente significativa de ingresos y una herramienta fundamental para la construcción de la marca personal de los jugadores. Estos derechos permiten a los futbolistas controlar y comercializar su imagen y reputación fuera del ámbito puramente deportivo, lo que puede traducirse en contratos publicitarios, acuerdos de patrocinio, apariciones en medios de comunicación y diversas oportunidades de negocio.

Además, la cesión de derechos de imagen puede ser una vía para diversificar los ingresos de los futbolistas más allá de sus salarios y primas deportivas, ofreciéndoles una mayor estabilidad financiera y una base sólida para su futuro económico.

4. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF): Los ingresos derivados de la cesión de derechos de imagen de los futbolistas profesionales residentes en España están sujetos al IRPF. Los hechos imponible del IRPF que pueden generarse como consecuencia de la actividad de los deportistas cuya residencia se encuentre fijada en España son varios: hablamos de rendimientos de trabajo personal, rendimientos de capital mobiliario (originados como consecuencia de la cesión de los derechos de imagen), los rendimientos de actividad económica y la imputación de renta.

5. Los rendimientos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen se considerarán como rendimientos de trabajo cuando el deportista profesional esté relacionado con un club mediante un contrato laboral. En el contrato se concreta la parte que el club tiene derecho a explotar de la imagen del deportista dentro del ámbito deportivo del propio club, quedando otra parte del derecho liberada para que el deportista pueda explotarla libremente.

6. Los rendimientos procedentes de la explotación del derecho de imagen se calificarán como rendimientos del capital mobiliario del artículo 25.4 d) de la Ley de IRPF, cuando el deportista profesional le ceda la explotación de su imagen, en la parte liberada, a un tercero, persona física o jurídica que se dedique sólo a la intermediación, y con quién que no tiene ninguna relación laboral deportiva.

7. Los beneficios obtenidos por la explotación del derecho de imagen se calificarán como rendimientos de actividades económicas cuando el jugador (a título individual) no le cede su derecho de explotación ni al club ni a un tercero, sino que es él mismo quien se encarga de explotar su imagen mediante un contrato directo con la empresa que utilizará su imagen, ya sea en un anuncio o en una actividad deportiva individual.

8. El régimen de imputación de rentas es una herramienta legal utilizada para prevenir la evasión y elusión fiscal a través de estructuras corporativas en paraísos fiscales o territorios dónde la tributación es menor, promoviendo una mayor equidad en el sistema tributario.

9. El uso de los paraísos fiscales para reducir el pago de impuestos puede ofrecer ventajas fiscales y de confidencialidad para ciertos individuos y empresas, pero su uso provoca serios problemas económicos, sociales y éticos a nivel mundial que han llevado a los órganos competentes a su regulación y limitar su uso.

10. Control Fiscal: Las autoridades fiscales españolas pueden realizar inspecciones para verificar la veracidad de los ingresos declarados por derechos de imagen y asegurarse de que se cumplan las obligaciones fiscales. En caso de incumplimiento de las obligaciones fiscales relacionadas con los ingresos por derechos de imagen puede dar lugar a sanciones, multas e incluso acciones legales por evasión fiscal.

11. Impacto en la industria deportiva: La tributación de la cesión de derechos de imagen de los futbolistas en España no solo afecta a los jugadores individuales, sino que también tiene implicaciones en la gestión financiera de los clubes, los contratos de patrocinio y publicidad, y la percepción pública sobre la integridad del deporte.

En conclusión, la cesión de los derechos de imagen ha sido una fuente constante de controversias, principalmente debido a la dificultad en la clasificación de los rendimientos generados por dichos derechos. Esta complejidad ha llevado a numerosos conflictos legales y fiscales, particularmente en el ámbito deportivo. Los futbolistas, en especial, han desarrollado diversas estrategias para minimizar su carga tributaria. Entre estas tácticas, se encuentran la simulación y el uso de paraísos fiscales. Estas prácticas buscan, en algunos casos, eludir completamente el pago de impuestos, mientras que, en otros, intentan beneficiarse de tipos impositivos más favorables. Esta situación evidencia la necesidad de una mayor claridad y regulación en la normativa fiscal relacionada con los derechos de imagen, para evitar abusos y asegurar una tributación justa y equitativa.

7. BIBLIOGRAFÍA

- **Normativa en orden cronológico**

- Constitución Española.
- Ley 1/1982, de 5 de mayo, relativa a la Protección del Derecho al Honor, la intimidad personal o familiar y la Propia Imagen.
- Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.
- Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que sustituyó a la Ley 18/1991 y reguló la explotación de los derechos de imagen de manera idéntica a como se había venido contemplando.
- 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.
- Ley Beckham: RD 687/2005, de 10 de junio por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, para regular el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y se eleva el porcentaje de gastos de difícil justificación de los agricultores y ganaderos en estimación directa simplificada, que estuvo vigente hasta la reforma del año 2015.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación.

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.
- Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes.

- **Autores**

- CAZORLA PRIETO, LUIS M^a L. C. P., & AMABLE CORCUERA TORRES, A. C. T. (s. f.). *Los Impuestos del Deporte*. ARANZADI.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. L. A. (2008). *DEPORTE Y FISCALIDAD*. Signatura Ediciones de Andalucía SL.
- MÁLVAREZ PASCUAL, L. A. M. P. (2019). *Régimen fiscal y contable de los derechos federativos en el ámbito de fútbol profesional*. REUS.
- MORENO, A. M., José, S. P. A., Clavijo, S. A., & Luisa, P. G. M. (2020). *Cuestiones conflictivas de Derecho Deportivo*. Tirant lo Blanch.
- E.E.G. (n.d.). *LOS DERECHOS DE IMAGEN DE LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES ANTE LA HACIENDA*.
<http://www.iusport.es/opinion/eduard2.htm>
- MENÉNDEZ MORENO, A. (Dir.): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 23^a ed., Civitas-Thomson Reuters.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: *Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. En la Obra Colectiva: *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000.

- GITRAMA GONZÁLEZ, M. 1962. *Imagen (derecho a la propia)*. Nueva Enciclopedia jurídica Seix. Barcelona: Editorial Francisco Seix. Tomo XI. En PLAZA DE DIEGO, M.A. 2005. *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- TOVILLAS MORÁN, J.M. 2001. *El tratamiento tributario de los derechos de imagen*. Madrid: Marcial Pons.
- Código de legislación básica de Derecho Financiero y Tributario: *Leyes y Reglamentos Generales del Derecho Financiero y Tributario*
 - **Jurisprudencia en orden cronológico**
 - Sentencia Audiencia Provincial Barcelona de 5 de julio de 2016; sección Octava (Lionel Messi)
 - Sentencia Tribunal Supremo de 24 de mayo 1885/2017; Sala de lo Penal (Lionel Messi)
 - Sentencia Audiencia Provincial Madrid de 22 de enero 53/ 2019; Sección Decimoséptima (Cristiano Ronaldo)
 - Sentencia Tribunal Supremo del 25 de noviembre de 2019 672/2019 de la Sección Treinta de la Audiencia Nacional de Madrid (Xabi Alonso)
- **Revistas**
 - MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, 2020. Publicó este artículo sobre el «Alcance de los derechos de imagen como rendimientos del capital en el IRPF», *Revista Quincena Fiscal*, n.o 18,

- MORÓN PÉREZ, C. (2012). *LA TRIBUTACIÓN DE LOS DEPORTISTAS. LA TRIBUTACIÓN DE LOS DEPORTISTAS*, 164–189

- RÁMIREZ GÓMEZ, S. (2017). *Revista de contabilidad y tributación CEF (RCyT. CEF) Núm. 411 TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS GENERADAS POR LOS DERECHOS DE IMAGEN DE LOS DEPORTISTAS EN EL ÁMBITO NACIONAL E INTERNACIONAL*, 5-46

- Lopaz Pérez, A. 2007, “La tributación del deportista profesional y su problemática. Los paraísos fiscales; territorios de evasión fiscal”. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*. Num19, pp. 51-60

- FALCÓN Y TELLA, R. 1999. El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas. En FERNÁNDEZ HERRERO, E. (Dir.); GOROSPE OVIEDO, J. (Coord.) *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: Civitas, pp. 229-240.