



Deusto

Facultad de Derecho
Zuzenbide Fakultatea

Facultad de Derecho

TESIS DOCTORAL

LA TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN EN DEPORTISTAS

Eduardo Montejo Rodrigo

Bilbao 2015



Deusto

Facultad de Derecho
Zuzenbide Fakultatea

Facultad de Derecho

TESIS DOCTORAL

LA TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN EN DEPORTISTAS

Autor: Eduardo Montejo Rodrigo

Director : Dr. Alberto Atxabal Rada

DIRECTOR

DOCTORANDO

Bilbao, 16 de septiembre de 2015.



Deusto

Facultad de Derecho
Zuzenbide Fakultatea

TESIS DOCTORAL

LA TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN EN DEPORTISTAS

Eduardo Montejo Rodrigo

2015

ÍNDICE

ÍNDICE	7
ABREVIATURAS	13
INTRODUCCIÓN	19

CAPÍTULO I

EL DERECHO A LA IMAGEN

1. Introducción	31
2. Concepto de derecho a la imagen desde un punto de vista legal	31
3. El contenido del derecho a la propia imagen	37
4. La necesidad del consentimiento para la explotación del derecho a la propia imagen	43
5. La cesión de los derechos de imagen en el ámbito laboral	46
5.1 Los futbolistas profesionales. Convenio colectivo entre la Liga Nacional de Fútbol Profesional (LNFP) y la Asociación de futbolistas Españoles (AFE)	49
5.2 Los jugadores de baloncesto. Convenio Colectivo entre la Asociación de Clubes de Baloncesto (ACB) y la Asociación de Baloncestistas Profesionales (ABP)	53
5.3 Los jugadores de balonmano. Convenio colectivo del balonmano profesional	57
5.4 Convenio colectivo para la actividad del ciclismo profesional	58
5.5 La explotación de la imagen de los deportistas profesionales	59

CAPÍTULO II

TRATAMIENTO FISCAL DE LOS DERECHOS DE IMAGEN

1.	Introducción.....	71
2.	Evolución histórica legislativa del tratamiento fiscal de los derechos de imagen.....	72
2.1	El régimen fiscal aplicable a la cesión de los derechos de imagen con anterioridad a 1997.....	74
2.2	El régimen fiscal aplicable a la cesión de los derechos de Imagen a partir de 1997.....	81
2.3	El régimen fiscal actual de la cesión de los derechos de imagen.....	84
2.4	La explotación de los derechos de imagen del deportista.....	87
2.4.1	Introducción y previsiones normativas.....	88
2.4.2	La cesión en el ámbito de la relación laboral.....	90
2.4.2.1	La tributación como rendimientos del trabajo.....	99
2.4.3	La cesión en el ámbito de una relación mercantil.....	102
2.4.3.1	Los derechos de imagen como rendimientos de capital mobiliario.....	102
2.4.3.2	Los derechos de imagen como rendimientos de actividades económicas.....	111
3.	El Impuesto sobre el Patrimonio.....	129

CAPÍTULO III

RÉGIMEN ESPECIAL DE IMPUTACION DE RENTAS POR LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN

1.	Introducción.....	135
2.	Los requisitos personales para su aplicación.....	137
2.1	El deportista, residente fiscal en España, cede el derecho a la explotación de su imagen a otra persona o entidad, residente o no en territorio español.....	138
2.2	El deportista tiene que prestar sus servicios en el ámbito de una relación laboral a otra persona o entidad residente o no en territorio español.....	143
2.3	La persona o entidad con la que el deportista mantiene la relación laboral tiene que haber obtenido la cesión del derecho a la explotación de la imagen de las personas o entidad primera cesionaria	144
2.4	Los rendimientos del trabajo del deportista tienen que ser inferiores a la suma de esos rendimientos del trabajo y los que obtiene de la entidad cesionaria con la que mantiene la relación laboral por la cesión de los derechos de imagen.....	145
3.	La aplicación del régimen de imputación de rentas.....	148
3.1	La persona sobre la que se efectúa la imputación.....	148
3.2	La determinación de la base imponible	148
3.3	El periodo en que resulta aplicable la imputación.....	149
3.4	Las deducciones aplicables.....	150
3.5	La eliminación de la doble imposición de dividendos.....	152

3.6	Los convenios de doble imposición.....	153
3.7	El ingreso a cuenta.....	153
3.8	La aplicación práctica del régimen de imputación de rentas.....	154
3.9	Los problemas que presenta el régimen especial de imputación de rentas.....	156
3.10	Las fórmulas empleadas para eludir la aplicación del régimen especial de imputación de rentas.....	162

CAPÍTULO IV

EXPLOTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN POR UNA SOCIEDAD

1.	Introducción.....	181
2.	La tributación del deportista	182
2.1.	La tributación de la cesión de los derechos de imagen.....	182
2.2.	Tributación de la contraprestación satisfecha por la sociedad al deportista.....	183
3.	La operación vinculada entre el deportista y la sociedad cesionaria del derecho a la imagen.....	184
3.1	Introducción.....	184
3.2	Determinación del valor de mercado.....	185
3.3	Métodos para la determinación del valor normal de mercado.....	188
3.4	La solicitud de valoración a la Administración Tributaria.....	193
3.5	Ajuste secundario.....	194
3.6	Las obligaciones de documentación.....	195
3.7	El régimen sancionador.....	197
4.	La tributación de la sociedad	198
4.1	La cesión a una sociedad española.....	198

4.2	La valoración de los derechos de imagen a efectos fiscales	199
4.3	Deducciones de la cuota que podrían resultar de aplicación.....	207
4.4	El régimen de entidades de reducida dimensión.....	212
4.5	El tipo de gravamen	214
4.6	Las últimas novedades introducidas por la Ley 27/2014.....	215
5.	La sociedad tenedora de derechos de imagen en el extranjero.....	218
5.1	Ausencia de convenio de doble imposición.....	218
5.2	La existencia de convenio de doble imposición.....	224
5.3	Análisis específico del artículo 17 MCOCDE	256
5.4	Últimas novedades en relación con el artículo 17 MCOCDE.....	271
5.5	Aplicación en la normativa interna de España del artículo 17. Especial referencia a los artículos 24.2 y 25 del TRLIRNR. Influencia de la jurisprudencia comunitaria	276
5.6	Situación actual de los derechos de imagen. Problemática de operaciones vinculadas.....	285
6.	Transparencia fiscal internacional y su incidencia en los derechos de imagen.....	306

CAPÍTULO V

LAS IMPLICACIONES EN EL IVA

1.	Introducción.....	311
2.	Concepto de empresario o profesional.....	311
3.	Localización de la cesión de derechos de imagen.....	314
4.	El sujeto pasivo	316
5.	La base imponible	318
6.	El tipo de gravamen.....	319
7.	El devengo de la operación.....	319
8.	Nota 09/09 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica.....	320

CONCLUSIONES.....	323
--------------------------	------------

BIBLIOGRAFIA	343
---------------------------	------------

ANEXO NORMATIVO.....	355
-----------------------------	------------

ANEXO DE JURISPRUDENCIA.....	365
-------------------------------------	------------

ANEXO DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA.....	377
--	------------

ABREVIATURAS

AA.VV	Autores varios
art.	Artículo
ABP	Asociación de Baloncestistas Profesionales
ACB	Asociación de Clubes de Baloncesto
AFE	Asociación de Futbolistas Españoles
AN	Audiencia Nacional
BOE	Boletín Oficial del Estado
CDI	Convenio de Doble Imposición
CE	Constitución Española
CEF	Centro de Estudios Financieros
CF	Club de Fútbol
DGT	Dirección General de Tributos
DOCE	Diario Oficial de la Unión Europea
EEE	Espacio Económico Europeo
EEUU	Estados Unidos
ERD	Empresas de Reducida Dimensión
FC	Fútbol Club
FCB	Fútbol Club Barcelona

FEU	Foreign Entertainer´s Unit
FIFA	Federation International de Football Association
I+D+I	Investigación + Desarrollo + Innovación
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LIRNR	Ley del Impuesto Sobre la Renta de No Residentes
LIRPF	Ley 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
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LNFP	Liga Nacional de Fútbol Profesional
LO	Ley Orgánica
MC	Modelo de Convenio
MCOCDE	Modelo de Convenio de la OCDE

OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
pág.	Página
RAE	Real Academia Española
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Legislativo
RFEC	Real Federación Española de Ciclismo
RFEF	Real Federación Española de Fútbol
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
SA	Sociedad Anónima
SAD	Sociedad Anónima Deportiva
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEARM	Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

TRLIRNR	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes
TRLIRPF	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
TS	Tribunal Supremo
TSJC	Tribunal Superior de Justicia de Cataluña
TSJM	Tribunal Superior de Justicia de Madrid
TSJM	Tribunal Superior de Justicia de Murcia
TSJPV	Tribunal Superior de Justicia del País Vasco
TVC	Televisión de Cataluña
UE	Unión Europea
UEFA	Union of European Football Associations
UN	United Nations
US	United States
VCF	Valencia Club de Fútbol

INTRODUCCIÓN

En nuestro ordenamiento jurídico, el derecho a la imagen constituye un derecho de la personalidad y merece protección especial, tal y como lo concede la Constitución española encuadrando dicho derecho en el artículo 18 y concediéndole el rango de derecho fundamental junto al derecho al honor y a la intimidad personal y familiar. Este derecho encuentra su desarrollo en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil al derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen¹.

Esta protección tiene también su fundamento desde el punto de vista civil, constituida por la indemnización de daños y perjuicios, y en el plano penal, en la medida en que su vulneración está tipificada con el delito de injurias y calumnias.

No obstante, además de esta faceta personal o moral, el derecho a la imagen puede ser objeto de tráfico comercial, si bien con ciertas limitaciones, y en todo caso, siendo necesario el consentimiento expreso del titular, si bien el mismo es revocable.

El impacto mediático de los deportistas, potenciado por la radio y la televisión, así como la dimensión global que ha adquirido la imagen de los deportistas, y en concreto de los futbolistas, como consecuencia de la globalización del uso de internet y de las redes sociales, ha derivado en que los derechos de imagen se hayan convertido en un activo fundamental para los clubes en que militan los deportistas. Imagen y deporte se han convertido desde hace años en una pareja obligada a entenderse. En la actualidad nos encontramos con la realización de una comprobación generalizada de las estructuras de derechos de imagen por parte de la Administración Tributaria. Gran parte de ellas están concluyendo con regularizaciones hacia el contribuyente al considerar que aún a

¹ BOE núm. 115, de 14 de mayo de 1982, páginas 12546 a 12548 (3 págs.)

pesar de haberse respetado la regla del 85/15, esto es, haber percibido en concepto de derechos de imagen, menos del 15% de las retribuciones totales abonadas por el club (agregando tanto la retribución por la parte estrictamente federativa como por la imagen).

La LFP ha impulsado un sistema de control financiero sobre los clubes, en línea con el Fair Play Financiero, con el objeto de reducir el endeudamiento y aumentar la generación de ingresos. En la actualidad, los ingresos audiovisuales del conjunto de equipos de la LPF ascienden aproximadamente a unos 900 millones de euros. Una parte de ellos está motivada por la imagen de los propios jugadores. La estimación de los ingresos a medio plazo asciende más o menos a los 1.500 millones de euros (coincidente con la cifra actual de la Premier League). Por ello, consideramos oportuno una regulación específica y urgente de la imputación de los derechos de imagen a los jugadores.

Esta notoriedad de la imagen de los deportistas ha sido explotada directamente por ellos, siendo uno de los primeros grupos sociales que han recurrido a esta fuente de ingresos, y también por parte de los propios clubes, que han encontrado una alternativa de generación de rentas para sanear en muchos casos sus cuentas anuales, y recurrir a nuevas alternativas de financiación para ellos.

El propio Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales² reconoce en su artículo 7.3 el derecho a la explotación comercial de su imagen.

² BOE núm. 153, de 27 de junio de 1985, páginas 20075 a 20077 (3 págs.)

Su explotación no se limita a la imagen de sus jugadores en su faceta profesional, esto es, con la ropa e imagen del club al que pertenecen, sino que tienen una repercusión mayor, participando como imagen de marcas de moda, vehículos, patrocinio de eventos, compañías aseguradoras, aéreas o bancarias.

Esta explotación comercial de los derechos de imagen está sujeta a gravamen por las rentas obtenidas por su titular. Sobre el papel, parece que la calificación fiscal resulta sencilla y clarificadora. Siguiendo a CORDERO SAAVEDRA, cualquier cesión que tenga como origen una relación por cuenta ajena (laboral) o por cuenta propia (mercantil o civil), que suponga una cesión directa, sin intermediarios, de la imagen del deportista a la entidad deportiva que adquiere el derecho a su explotación o utilización deberá ser calificada de rendimiento del trabajo o de actividad económica, respectivamente; por el contrario, cuando el titular del derecho a la imagen la ceda sin existir vínculo contractual o relación por cuenta propia, estaremos en presencia de un rendimiento del capital mobiliario, al entrar en acción la disposición incluida en el artículo 23.4.d) 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)³.

³ CORDERO SAAVEDRA, L. “Las cuantías abonadas por entidades deportivas a cesionarias de derechos de imagen de deportistas profesionales y el supuesto de su calificación jurídico-tributaria como rendimientos del trabajo personal”. Aranzadi Jurisprudencia tributaria, ISSN 1132-8568, N.º. 2, 2003, págs. 9-16. En la misma línea se pronuncia CAZORLA PRIETO, L. y CORCUERA TORRES, A.: “Los impuestos del deporte”, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 236.

Como veremos, serán muchas las dudas que despierte el tratamiento fiscal de los derechos de imagen en aspectos básicos y elementales para garantizar la seguridad jurídica, por lo que entendemos que urge establecer un régimen fiscal especial o bien medidas específicas a nivel fiscal para nuestros deportistas. Las circunstancias que rodean la vida laboral de ellos invitan a ello, toda vez que muchos de ellos a la temprana edad de 30 o 35 años dejan de percibir remuneraciones para empezar a emplear los recursos generados durante su vida como deportista. Es decir durante muchos años han sido gravados al tipo máximo impositivo (en torno al 50%), mientras que a partir de los 30 o 35 años no va a percibir renta alguna. ¿No sería más lógico establecer precauciones que tuvieran en cuenta estas circunstancias? Incluso conforme al criterio de proporcionalidad y de capacidad económica, todo apunta a que el legislador debería tener en consideración el hecho de que el deportista una vez retirado se encuentra con un horizonte temporal de 50 o 60 años donde no percibe renta alguna y cuando las ha percibido prácticamente ha tributado por la mitad. Y cuando pensemos en el deportista no tenemos que hacerlo sólo en las grandes figuras mediáticas del mundo del fútbol, sino también en los futbolistas de segunda y tercera división, en el balonmano, en el piragüismo, el atletismo o la natación.

No obstante, la tributación de la cesión de los derechos de imagen dista mucho de ser una cuestión pacífica. La tributación de los derechos de imagen es una materia que ha suscitado mucha controversia tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial, tanto a nivel nacional como internacional. Desde los años ochenta, y aprovechando que los derechos de imagen tienen un componente también patrimonial, que puede ser objeto de tráfico comercial, se han venido utilizando tanto por artistas como por deportistas estructuras fiscales a través de sociedades interpuestas que lo que buscan es evitar la progresividad

del IRPF. Si bien es cierto que en las complejas estructuras que se han venido diseñando subyacen intereses con el objeto de reducir la carga tributaria de los contribuyentes, también es cierto que por otra parte existen pronunciamientos judiciales y administrativos que más allá de transmitir seguridad jurídica, han sembrado incertidumbre en el mercado, y en más de una ocasión con criterios cuestionables desde un punto de vista técnico.

Desde el punto de vista de la tributación internacional, también los derechos de imagen han suscitado problemas y criterios contradictorios. Como es sabido, de acuerdo con el artículo 17 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MCOCDE), las rentas procedentes de la actuación de artistas o deportistas están sujetas a tributación en el Estado de la fuente. No obstante, a través de la utilización de sociedades interpuestas, esta tributación podría quedar deslocalizada al Estado de residencia de la sociedad en cuestión dado que los beneficios empresariales tributan de forma exclusiva en el Estado de residencia. Por esta razón, en muchas ocasiones se han venido utilizando sociedades radicadas en territorios de baja tributación o incluso en paraísos fiscales.

Para evitar este tipo de prácticas elusivas, se ha añadido un segundo apartado al artículo 17 MCOCDE con el objeto de poder gravar en el Estado de la fuente las rentas obtenidas por las sociedades de artistas o deportistas. No obstante, determinados convenios para evitar la doble imposición, como puede ser el suscrito con los Países Bajos⁴, no han incorporado dicha cláusula, generándose como veremos más adelante numerosos problemas en su aplicación, resolviéndose en muchos casos con criterios

⁴ Convenio entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el día 16 de junio de 1971. BOE núm. 248, de 16 de octubre de 1972, páginas 18374 a 18381 (8 págs.)

discordantes entre el TEAC y la Audiencia Nacional⁵. Igualmente abordaremos la tributación de las rentas obtenidas con ocasión de la cesión de los derechos de imagen en aquellos casos en que no exista convenio para evitar la doble imposición y los problemas que pueden derivarse desde el punto de vista de aplicación de la normativa interna española en cuanto a su calificación y tratamiento fiscal.

Esta cuestión resulta de especial interés en la actualidad por los procedimientos de comprobación generalizados que se están llevando a cabo sobre los deportistas profesionales. Con el objeto de analizar la situación actual y hacernos eco de los últimos pronunciamientos, abordaremos las últimas novedades al respecto en cuanto a las estructuras fiscales perseguidas por las autoridades fiscales españolas. Por lo tanto, trataremos de responder a cuestiones que han generado las últimas actuaciones de la Hacienda Pública en esta materia. ¿A qué se deben estos procesos inspectores? ¿sobre qué base jurídico-fiscal se está procediendo a la regularización de los derechos de imagen?; ¿son todos los casos idénticos?, ¿qué argumentos de defensa puede presentar el contribuyente (si es que queda alguno)?

También abordaremos la propia tributación de la sociedad titular de los derechos de imagen, deteniéndonos en la calificación de la renta en aquellos casos en los que la sociedad tenedora de los derechos de imagen es residente fiscal en un país con el cual España haya firmado un Convenio para evitar la doble imposición.

Por lo que se refiere a la imposición indirecta, haremos especial énfasis a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), dado que en la gran mayoría de casos la explotación se efectúa o bien a través de empresarios o profesionales (cuando la comercialización se realiza directamente por el deportista), o bien por sociedades

⁵ En el mismo sentido, DELGADO PACHECO, A. “Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional”, *Nuevas Tendencias en economía y fiscalidad internacional*, Septiembre –Octubre 2005, núm.825, pág. 113.

(cuando la titular de los derechos de imagen es un sociedad). Trataremos pues de aclarar los efectos del impuesto en la cesión, haciendo una diferenciación atendiendo a la explotación efectiva de los mismos. Es decir, ¿qué ocurre cuando se ceden los derechos de imagen a un país tercero y la explotación efectiva es en dicho país y no en España?, ¿Qué hubiera pasado si se ceden a un tercero y hay una parte que se explotan en España?, ¿existe alguna diferencia entre la cesión a un tercero comunitario frente a otro que no lo sea? Trataremos de dar solución a todas estas cuestiones.

Por último, analizaremos si estos derechos sobre la imagen están sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Decíamos antes que los derechos de imagen tienen un valor patrimonial, esto es, un valor económico para su titular que puede ejercitarlo mediante la explotación bien directamente o bien a través de una sociedad. Ante esto, nos podemos preguntar, ¿qué efectos tiene dicho contenido patrimonial en su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio?

Para dar respuesta a todos estos interrogantes, hemos sistematizado esta obra en cinco grandes bloques, de forma que el lector pueda seguir el hilo argumental y la complejidad de la materia de una forma gradual. En un primer capítulo se analiza el contenido del derecho a la imagen desde una perspectiva mercantil, donde nos adentraremos en las características del derecho y la necesidad del consentimiento por parte del titular. Sin perjuicio de que hemos tratado de dar un enfoque puramente dogmático del derecho a la imagen, también abordaremos de una forma superficial, el tratamiento que los convenios colectivos más relevantes (i.e., fútbol, baloncesto, balonmano o ciclismo) otorgan a tal derecho, y concluiremos con una breve descripción de los distintos usos que puede efectuar el deportista profesional.

En el segundo capítulo profundizaremos en el tratamiento fiscal de los derechos de imagen. Para ello, nos remontaremos a las redacciones previas de la norma, de cara a conocer la evolución histórica y las soluciones que el legislador ha ido encontrando a lo largo del tiempo. Asimismo, abordaremos las consecuencias fiscales para aquellos supuestos en los cuales el deportista profesional explota directamente sus derechos de imagen, esto es, no utiliza sociedad tenedora de los mismos, sino que él mismo, gestiona su explotación con terceros (que pueden ser o bien clubes o bien patrocinadores). También hablaremos de la distinción entre su calificación como rendimientos de capital mobiliario y rendimientos de actividades económicas, que como veremos tal distinción no es únicamente teórica sino que tiene sus implicaciones fiscales.

El tercer capítulo de la obra lo hemos dedicado al régimen especial de imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen. Esto es, el régimen especial de imputación previsto en la normativa del IRPF para aquellos casos en los cuales el deportista utiliza una sociedad para la explotación de sus derechos de imagen, percibiendo una cantidad por ello superior a la establecida legalmente. Hemos decidido dedicar un capítulo específico a la materia dada su complejidad y la problemática que el mismo puede presentar, hasta el punto que algunos autores han llegado a considerar este régimen como inconstitucional. En este capítulo también trataremos las últimas novedades fiscales en materia de precios de transferencia y sus implicaciones en el ámbito de los derechos de imagen. Esto es, siendo válida y posible la cesión de los derechos de imagen por parte del deportista a una sociedad titular de él mismo, ¿a qué precio debe efectuarse dicha cesión?

Una vez explicado el concepto del derecho a la imagen, la utilización por parte del deportista de forma directa y el régimen especial de imputación de rentas, nos introduciremos en el capítulo cuarto en el manido mundo de la explotación de derechos de imagen a través de sociedades interpuestas. En este caso, analizaremos si la cesión que realiza el deportista a favor de una sociedad tiene algún tipo de implicación fiscal para el contribuyente, si tiene alguna implicación que la sociedad titular de los derechos de imagen sea residente fiscal en España o en el extranjero, cuál es el criterio que sigue la OCDE y qué implicaciones nos podemos encontrar desde el punto de vista de la fiscalidad internacional, cómo puede afectar a la transparencia fiscal internacional, o qué criterio siguen nuestros tribunales españoles.

Asimismo, abordaremos en el capítulo quinto las implicaciones que tienen la explotación y cesión de los derechos de imagen desde el punto de vista de tributación indirecta y en concreto del IVA. En este caso, trataremos de dar respuesta a aquellos casos en los cuales se ceden los derechos de imagen a terceros países.

Por último, y a modo de colofón de la obra, cerraremos el análisis jurídico-fiscal de los derechos de imagen con un apartado de conclusiones donde pondremos de manifiesto los principales problemas, y trataremos de dar respuesta o plantear alternativas para solventarlos.

Desde un punto de vista metodológico, abordaremos en primer lugar y en cada bloque la normativa en vigor (con indicación de aquellas cuestiones que se hayan visto modificadas por la reciente reforma fiscal), con especial hincapié en la interpretación vertida por parte de nuestros tribunales, y la doctrina administrativa debido a la gran relevancia que tienen a la hora de fijar el criterio administrativo de las normas tributarias que gravan la cesión del derecho a la imagen. Su importancia queda reflejada en los anexos de jurisprudencia y doctrina administrativa que se acompañan al final de

la tesis.. En este apartado nos detendremos en la complejidad que despierta el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE. En definitiva, lo que aquí vamos a presentar es un análisis de la perspectiva del legislador, órganos administrativos y Tribunales españoles, junto con la perspectiva del derecho fiscal internacional, concretando la conexión entre ambas. Igualmente, hemos completado la búsqueda, aportando criterios por parte de autores tanto a nivel nacional como internacional.

CAPÍTULO I

EL DERECHO A LA IMAGEN

1. Introducción

Con anterioridad a abordar los aspectos fiscales del derecho a la imagen, creemos conveniente analizar desde un punto de vista mercantil el alcance de este derecho y sus características y vertientes. Para ello, comenzaremos valorando las definiciones aportadas por nuestras constituciones (europeas y españolas), para posteriormente entrar a valorar las interpretaciones vertidas por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo que han tenido que dar un paso más a los efectos de adaptarse a las nuevas inquietudes y problemas que plantea la explotación de los derechos de imagen y su emergente sofisticación. Pero no nos detendremos ahí, sino que también nos haremos eco del modo en que los convenios colectivos más relevantes del ámbito deportivo español tratan el derecho a la imagen.

2. Concepto de derecho a la imagen desde un punto de vista legal

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define la imagen como “figura, representación, semejanza o apariencia de una cosa” y asimismo, como “reproducción de la figura de un objeto”⁶.

No obstante, y tal y como apunta la doctrina⁷, el derecho a la propia imagen no aparece recogido en la mayoría de las constituciones europeas y tampoco se encuentra incluido

⁶ <http://lema.rae.es/drae/?val=imagen> (última consulta en fecha 11 de noviembre de 2014).

⁷ PINA, C. y FERRERO, J. “El deporte profesional” PALOMAR OLMEDA, A. (Dir.), TEROL GÓMEZ, R. (coord.), Editorial Bosch, 2009, capítulo “La comercialización de la imagen en el deporte profesional”. Pág. 602.

de forma específica en el catálogo de derechos del Convenio de Roma⁸ ni en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea⁹, aunque la ausencia de reconocimiento constitucional expreso no implica la falta de protección de la propia imagen.

El artículo 18 de la Constitución Española¹⁰ consagra el derecho a la propia imagen, integrándose dentro del derecho a la personalidad que toda persona posee junto con el derecho al honor y el derecho a la intimidad personal y familiar. Es importante destacar su inclusión en la Sección Primera del Capítulo I del Título I de la Constitución de 1978 como derecho fundamental, dado que ello implica una especial protección por parte de nuestro ordenamiento jurídico, como la exigencia de que únicamente pueda ser regulado mediante ley orgánica¹¹, y la posibilidad de que los actos de los poderes públicos que lo vulneren sean objeto del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional¹².

En la medida en que no encontramos una definición conceptual en la Constitución y si en la normativa de desarrollo, debemos acudir a la jurisprudencia para analizar qué alcance han otorgado a los derechos de imagen.

⁸ Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma, el 4-11-1950 y publicado en el BOE de 7 de noviembre de 2007, núm. 267.

⁹ Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, publicada en DOC de 18 de diciembre de 2000, núm. 364.

¹⁰ Artículo 18 de la Constitución Española: “Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen”.

¹¹ Artículo 53.1 de la Constitución Española: “Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo II 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”. A tal efecto, el artículo 161.1.a de la Constitución española establece lo siguiente: “1. El Tribunal Constitucional tiene jurisdicción en todo el territorio español y es competente para conocer: a) Del recurso de inconstitucionalidad contra leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley. La declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada”.

¹² Artículo 53.2 de la Constitución Española. “Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo II 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.”

En este sentido, el Tribunal Constitucional ha definido el derecho a la imagen como “un derecho de la personalidad derivado de la dignidad humana y dirigido a proteger la dimensión moral de las personas, que atribuye a su titular un derecho a determinar la información gráfica generada por sus rasgos físicos personales que pueda tener dimensión pública. 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”¹³.

Por su parte, el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 22 de marzo de 1988, señala que aunque por imagen se entiende la figura, representación, semejanza o apariencia de una cosa, a efectos de la Ley Orgánica la imagen es la representación gráfica de la figura humana mediante un procedimiento mecánico o técnico de reproducción y que en tal sentido puede incidir en la esfera de un derecho de la personalidad de inestimable valor para el sujeto y el ambiente social en que se desenvuelve, incluso en su proyección contra desconocidos sujetos.

Este mismo Tribunal ha definido la imagen como “la figura, representación, semejanza o apariencia de una cosa y a efectos de la Ley Orgánica 1/1982, equivale a la representación gráfica de la figura humana, mediante un procedimiento mecánico -y con ello cualquier técnica adecuada- para obtener su reproducción”¹⁴.

¹³ Sentencias del Tribunal Constitucional 81/2001, de 26 de marzo, rec. 922/1998 (fundamento jurídico segundo), 14/2003, de 28 de enero, rec. 4184/2000 (fundamento jurídico quinto) y 127/2003, de 30 de junio, rec. 1074/2000 (fundamento jurídico sexto).

¹⁴ Sentencias del Tribunal Supremo 8914/1987, de 11 de abril de 1987 (fundamento jurídico primero), 16675/1988, de 29 de marzo de 1988 (fundamento jurídico segundo), 10030/1988, de 9 de mayo de 1988 (fundamento jurídico tercero), 834/1989, de 9 de febrero de 1989 (sumario), 9829/1989, de 13 de noviembre de 1989 (fundamento jurídico primero), 7315/1992, de 29 de septiembre de 1992 (fundamento jurídico primero), 17382/1992, de 19 de octubre de 1992 (fundamento jurídico primero), 5357/1996, de 7 de octubre de 1996, rec. 816/1996 y 5723/1996, de 21 de octubre de 1996, rec. 3633/1992 (fundamento jurídico segundo).

También la doctrina ha tenido ocasión de definir el derecho a la imagen. En concreto, PLAZA Y JABAT define el derecho a la imagen como el derecho a la captación y reproducción por cualquier medio -pintura, dibujo, fotografía, escultura, video, filme, etc.- de los rasgos físicos de una persona que la hagan reconocible y el derecho a la publicación de la reproducción por cualquier medio¹⁵.

Por su parte, Blasco Gascó¹⁶, concluye que estas definiciones se pueden resumir en las siguientes afirmaciones:

- El derecho fundamental a la propia imagen atribuye a su titular la facultad de evitar la difusión incondicionada de su aspecto físico, ya que constituye el primer elemento configurador de la esfera personal de toda persona, en cuanto instrumento básico de identificación y proyección exterior y factor imprescindible para su propio reconocimiento como sujeto individual¹⁷.
- El derecho a la propia imagen impide no sólo la obtención, sino también la publicación o reproducción por un tercero de una imagen que contenga los rasgos físicos que permitan su identidad¹⁸.
- La protección del derecho a la imagen se extiende incluso a los supuestos en que se capte la fotografía en un lugar público, sin consentimiento de la persona fotografiada¹⁹.

¹⁵ PLAZA y JABAT, S. “El derecho a la imagen, su naturaleza y forma de explotación: breve referencia a su tratamiento tributario”, *Crónica Tributaria*, núm. 81, 1997, pág. 89.

¹⁶ BLASCO GASCÓ, FRANCISCO DE P. “Algunas cuestiones del derecho a la propia imagen”, en *Bienes de la personalidad*, Universidad de Murcia, Servicio de publicaciones, 2008.
<http://www.derechocivil.net/esp/ALGUNAS%20CUESTIONES%20DEL%20DERECHO%20A%20LA%20PROPIA%20IMAGEN.pdf>, pág. 7 (última consulta en fecha 31 de julio de 2015).

¹⁷ Sentencias del Tribunal Constitucional 99/1994, rec. 797/1990 (fundamento jurídico quinto), 81/2001, rec. 922/1998 (fundamento jurídico segundo), 83/2002, rec. 182/1998 (fundamento jurídico cuarto), 72/2007, rec. 2142/2003 (fundamento jurídico tercero).

¹⁸ Sentencias del Tribunal Constitucional 156/2001, rec. 4641/1998 (fundamento jurídico sexto), 83/2002, rec. 182/1998 (fundamento jurídico quinto), 14/2003, rec. 4184/2000 (fundamento jurídico sexto).

Este derecho ha sido desarrollado por la Ley Orgánica del Derecho al Honor, a la Intimidad Personal y Familiar y a la Propia Imagen de 5 de mayo de 1982 (en adelante, Ley Orgánica 1/1982)²⁰.

Por lo tanto, podemos afirmar que este derecho no ha sido definido por la Constitución, si bien se entiende por derecho a la imagen de cada persona el derecho que ésta tiene sobre sus rasgos físicos, protegiendo la Constitución no solo este derecho a la imagen humana en sí misma considerada, sino también el derecho que estas personas tienen a que ese aspecto físico no sea objeto de ninguna recreación gráfica o plástica de ningún tipo, por lo que cada persona es dueña de manera exclusiva de sus rasgos con el único límite impuesto por la Ley, de forma que para su utilización se precisa su consentimiento²¹.

Este derecho como tal tiene una serie de límites. En concreto, los límites legales a la utilización de la imagen han venido siendo delimitados por nuestros Juzgados y Tribunales²² en muchas ocasiones en contraposición a otros derechos como puede ser el derecho a la información²³. Es decir, ¿qué ocurre cuando existe una confrontación entre

¹⁹ Sentencias del Tribunal Supremo de fecha 6 de mayo de 2002, rec. 3340/1996 (fundamento jurídico segundo) y 14 de noviembre de 2002, rec. 30/1994 (fundamento jurídico tercero), 25 de octubre de 2004, rec. 1114/1999 (fundamento jurídico cuarto) y 11 de noviembre de 2004, rec. 1974/2001 (fundamento jurídico primero); respecto del TC, Sentencias 83/2002, rec. 182/1998 (fundamento jurídico quinto) y 300/2006, de 23 de octubre, rec. 7154/2002 (fundamento jurídico segundo).

²⁰ Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de Protección civil de derechos al honor, intimidad personal y propia imagen, RCL/1982/1197, publicada en el BOE de 14 de mayo de 1982, núm. 115.

²¹ IGARTUA ARREGUI, F. “El derecho a la imagen en la jurisprudencia española” en *El mercado de las ideas*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid 1990, páginas 319 y siguientes. “Con él se protege, como gusta decir a los Tribunales alemanes, el derecho de autodeterminación del retratado, de decidir si su imagen se plasma o no y si se divulga o no”.

²² La sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1998, rec. 23/1994 destaca el protagonismo de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la labor de definir el derecho a la propia imagen “Ni el art.18.1 CE, ni la LO contienen definición legal de lo que debe entenderse por imagen. Ha sido la jurisprudencia de esta Sala la que ha venido a delimitar su concepto...”.

²³ A tal efecto, recomendamos la lectura del comentario realizado por RUBIO TORRANO, E. “Derecho a la intimidad y a la propia imagen versus derecho a la información”. Revista doctrinal Aranzadi, núm. 10/2014, Ed. Aranzadi, 2014.

el derecho a la imagen y el derecho a la información?, ¿Cuál es el límite o la frontera entre ambos derechos? Para aclarar esta cuestión debemos acudir al Tribunal Constitucional, y en concreto a la sentencia 99/1994, de 11 de abril, rec. 797/1990 que viene a citar los requisitos que propician que el derecho a la propia imagen quede en un segundo plano respecto al derecho a la información, esto es: (i) que la imagen utilizada se refiera a personas de notoriedad pública; (ii) que la imagen se capte en lugares abiertos al público. En este mismo sentido se pronuncia el Tribunal Constitucional en su sentencia 19/1996²⁴ señalando que “en la base de toda sociedad democrática está la formación de una opinión pública, libre y plural, que en principio y salvo excepcionales limitaciones puede tener acceso a la información que afecta al funcionamiento de las instituciones públicas y además la protección constitucional de los derechos del art. 20 opera con su máxima eficacia cuando el ejercicio de los derechos de información y expresión versa sobre materias que contribuyen a la formación de una opinión pública libre, como garantía del pluralismo democrático”²⁵.

A modo de conclusión podemos afirmar que el Tribunal Constitucional en su sentencia 139/2001, de 18 de junio, rec. 4824/1997 (fundamento jurídico cuarto), ha identificado el objeto del derecho con “el aspecto físico, que constituye el primer elemento configurador de la esfera personal de todo individuo, en cuanto instrumento básico de

²⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1996, de 12 de febrero de 1996, rec. 3327/1993 (fundamento jurídico tercero)

²⁵ Tal y como apunta TROS DE YLARDUYA en “Los derechos de imagen de los artistas y deportistas profesionales”, Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música, Nº 10, 2003, pág. 458, “El TS también ha resuelto en varias ocasiones el conflicto surgido entre la libertad de información y el derecho de las personas a que los demás no reproduzcan sin su consentimiento las características esenciales de su figura, destacando que el derecho a la información tiene una posición prevalente sobre el derecho a la propia imagen (Sentencia del Tribunal Supremo 7 de diciembre de 1995 (RJ 1995, 1062), y que este derecho a la imagen no impide su captación o publicación por cualquier medio cuando se trate de personas que ejerzan un cargo público o na profesión de notoriedad o proyección pública, y que predomina un interés informativo, siempre que la imagen se capte en lugares abiertos al público o en un acto público (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 1997 (RJ 1997, 9100).”

identificación y proyección exterior y factor imprescindible para su propio reconocimiento como sujeto individual²⁶”. En este mismo sentido se pronuncia el Tribunal Supremo afirmando que “la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo, a efectos de su protección civil, define la imagen en el mismo sentido estricto con el que la conceptúa la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, identificándola con la representación del ser humano a través de sus rasgos personales”²⁷.

3. El contenido del derecho a la propia imagen

En el presente apartado vamos a analizar el objeto y alcance del derecho de imagen de toda persona. La doctrina y la jurisprudencia vienen diferenciando una vertiente negativa y una vertiente positiva del derecho a la imagen. Esto es, una vertiente personal o moral y otra patrimonial o mercantil. La vertiente personal o moral encuentra su fundamento jurídico en el artículo 7.5º de la Ley Orgánica 1/1982 dado que en dicho artículo se señalan las conductas que resultan específicamente vulneradoras de la propia imagen como son “la captación, reproducción o publicación por fotografía, filme, o cualquier otro procedimiento, de la imagen de una persona en lugares o momentos de su vida privada o fuera de ellos”. Esta vertiente tendría un componente prohibitivo tal y como lo ha señalado la Sentencia del Tribunal Constitucional 14/2003, de 28 de enero, Rec. 4184/2000 (fundamento jurídico quinto) al indicar que el derecho a la propia

²⁶ En el mismo sentido, Sentencia del Tribunal Constitucional 81/2001, rec. 922/1998 (fundamento jurídico segundo).

²⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2003, rec. 2313/1997 en la que el “derecho a la propia imagen es el derecho que cada individuo tiene a que los demás no reproduzcan los caracteres esenciales de su figura sin consentimiento del sujeto, de tal manera que todo acto de captación, reproducción o publicación [...], de la imagen de una persona en momentos de su vida privada o fuera de ellos supone la vulneración o ataque al derecho fundamental a la imagen”.

imagen también “impide la obtención, reproducción o publicación de la propia imagen por parte de un tercero no autorizado, sea cual sea la finalidad perseguida”²⁸. Ello implica que una vulneración del derecho generará un derecho a una indemnización a los efectos de compensar el daño causado. No obstante, esta protección encuentra su límite en el artículo 8.2 de la Ley Orgánica 1/1982, en virtud del cual se permite la captación, reproducción o publicación por cualquier medio de la imagen de personas que ejerzan un cargo público o una profesión de notoriedad o proyección pública y la imagen se capte durante un acto público o en lugares abiertos al público. Este derecho debe diferenciarse de otros que pueden resultar similares como el derecho a la intimidad. Como apunta TROS DE YLARDUYA²⁹, “el derecho de imagen se distingue claramente del derecho a la intimidad ya que en el primero de los derechos citados se trata de proteger la exclusividad de la difusión que tiene el titular y en el derecho a la intimidad se protege la reserva de un ámbito de la vida personal que es imprescindible para el desenvolvimiento de la personalidad humana.”

Junto a esta dimensión moral del derecho a la imagen, existe una dimensión patrimonial de este derecho que también comporta efectos jurídicos. La dimensión patrimonial implica la facultad del titular del derecho a ceder su propia imagen, bien de forma gratuita o explotándola con ánimo de lucro, lo cual implica el consentimiento previo por parte del titular y la efectiva cesión o licencia de la imagen del titular. En palabras del Tribunal Constitucional, en la referida sentencia (fundamento jurídico quinto), el derecho a la imagen atribuye a su titular un derecho a determinar la información gráfica

²⁸ En sentido similar se pronuncia el Tribunal Constitucional en su sentencia 83/2002 de 24 de abril, rec. 182/1998 (fundamento jurídico cuarto) al señalar “la facultad (...) de impedir la obtención, reproducción o publicación de la propia imagen por parte de un tercero no autorizado, sea cual sea la finalidad – informativa, comercial, científica, cultural, etc. - perseguida por quien la capta o difunde”.

²⁹ “Los derechos de imagen de los artistas y deportistas profesionales”, Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música, N° 10, 2003, pág. 457.

generada por sus rasgos físicos personales que puedan tener difusión pública³⁰. En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo al apuntar que por derecho a la imagen hay que entender la facultad exclusiva del interesado de difundir o publicar su propia imagen y, por ende, su derecho a evitar su reproducción³¹. En cualquier caso, lo que se produce es una utilización limitada o cesión de la imagen bajo el consentimiento del titular³², no una disposición total del derecho a la imagen que sigue permaneciendo en sede del titular. Esta dimensión patrimonial encuentra su protección legal en el artículo 2 de la Ley Orgánica 1/1982 en la medida en que es posible la explotación del derecho a la imagen con autorización expresa del titular, siendo revocable dicho consentimiento y siendo indemnizable los daños y perjuicios causados, incluyendo las expectativas causadas.

Por lo tanto, podemos afirmar que estamos ante un derecho personal e irrenunciable en el que su vertiente personal o moral implica una protección especial constitucional por su caracterización como derecho fundamental y su reserva de ley orgánica y protección mediante recurso de amparo; mientras que la vertiente patrimonial supone la posibilidad de explotar comercialmente el derecho a la imagen mediante su protección con la legalidad ordinaria, sin que ello implique una renuncia al derecho como bien jurídico³³.

³⁰ Igualmente, la STC 156/2001, de 2 de julio, rec. 4641/1998 (fundamento jurídico sexto) define en su versión positiva el derecho a la imagen como “un derecho de la personalidad, que atribuye a su titular la facultad de disponer de la representación de su aspecto físico que permita su identificación, lo que conlleva el derecho a determinar la información gráfica general, generada por los rasgos físicos que la hagan reconocible”.

³¹ Sentencia del Tribunal Supremo 10030/1988, de 9 de mayo de 1988 (fundamento jurídico tercero).

³² Sentencia del Tribunal Constitucional 117/1994, de 25 de abril, rec. 2016/1990 (fundamento jurídico cuarto) “mediante la autorización del titular, la imagen puede convertirse en un valor autónomo de contenido patrimonial sometido al tráfico negocial y ello inducir a confusión acerca de si los efectos de la revocación se limitan al ámbito de la contratación o derivan del derecho de la personalidad”.

³³ El Tribunal Constitucional ha reconocido expresamente que “en nuestro Ordenamiento se reconoce a todas las personas un conjunto de derechos relativos a la explotación comercial de su imagen (...) esa dimensión legal del derecho no puede confundirse con la constitucional, ceñida a la protección de la esfera moral y relacionada con la dignidad humana y con la garantía de un ámbito privado libre de intromisiones ajenas. Por ello la protección de los valores económicos, patrimoniales o comerciales de la

Compartimos plenamente el criterio indicado por CORDERO SAAVEDRA al apuntar que mediante la explotación de los derechos de imagen “no se está haciendo una renuncia del derecho potestad, sino una cesión o transmisión del mismo, sino por el contrario, un acto de disposición de su titular mediante el cual se permite a un tercero un determinado aprovechamiento de la imagen, siempre bajo tutela del titular de la potestad, que no por el hecho de la cesión ve menoscabado su poder”³⁴.

Estas dos vertientes del derecho a la imagen han sido diferenciadas igualmente por la doctrina, pudiendo citar a modo de ejemplo a CIFUENTES MATEOS³⁵, quien considera que “la dimensión moral que preside todo el derecho fundamental que deriva de la dignidad de la persona y que impide su renuncia y su disposición por no tener un inmediato contenido económico, no presupone que el titular del derecho a la propia imagen se vea impedido de autorizar su utilización, incluso a título oneroso, al no producirse con ello una renuncia al derecho como bien jurídico, sino que mediante estos actos dispositivos se permite y enerva lo que de otra forma sería una intromisión ilegítima en el derecho fundamental, pero en el entendimiento de que no nos encontramos ante una plena disposición como atributo más esencial del dominio”.

En definitiva, coincidimos con las palabras del Magistrado Sr. D. XAVIER O’CALLAGHAN MUÑOZ en su voto particular de la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1998, rec. 23/1994:

imagen afectan a bienes jurídicos distintos de los que son propios de un derecho de la personalidad y por ello, aunque dignos de protección y efectivamente protegidos, no forman parte del contenido del derecho fundamental a la propia imagen del artículo 18.1 CE”. STC 81/2001, de 26 de marzo, Rec. 922/1998 (fundamento jurídico segundo).

³⁴ CORDERO SAAVEDRA, L. “Las rentas por cesión de derechos de imagen. Calificación en el derecho interno y en los convenios para evitar la doble imposición.”, en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 264, 2002, pág. 421-445.

³⁵ CIFUENTES MATEOS, D. “Los derechos de imagen en el deporte profesional y si no explotación como supuesto de rescisión del contrato de trabajo de los deportistas profesionales”, en Revista Aranzadi de Derecho de deporte y entretenimiento nº 12, 2004-2), Ed. Thomson - Aranzadi. pág. 314.

“PRIMERO. - El derecho a la imagen, reconocido por primera vez en el Ordenamiento jurídico español en el artículo 18.1 de la Constitución y desarrollado por la Ley Orgánica 1/1982, de 5 mayo sobre protección civil del derecho al honor, intimidad personal y familiar y propia imagen, tiene una doble vertiente, el aspecto personal y el aspecto patrimonial. El aspecto personal está relacionado estrechamente con el derecho a la intimidad y efectivamente así apareció históricamente en la jurisprudencia anglosajona de principio de siglo (Roberson v. Rochester Folding Box Co. y Pavesich v. New England Life Insurance Co) e incluso la Sentencia de esta Sala de 29 marzo 1988 y más tarde la de 17 julio 1993 [RJ 1993\6458], los relaciona. A su vez, las Sentencias de 11 abril 1987 y 9 febrero 1989 definen el derecho a la imagen como facultad exclusiva del interesado a difundir o publicar su propia imagen y, por ende, su derecho a evitar su reproducción, consideran que se trata de un derecho de la personalidad y matizan que la imagen es la representación gráfica de la figura humana. Muy numerosas sentencias posteriores han aplicado estos conceptos, cuya enumeración sería prolija.

Distinto, en muchos aspectos, es el aspecto patrimonial del derecho a la imagen, del que se ha dicho (en la doctrina anglosajona) que se trata de un derecho sui generis, mezcla de derecho personal, de propiedad y también de protección de la competencia desleal. En nuestro Derecho aparece expresamente recogido en el artículo 7.6.º de la citada Ley Orgánica, que desarrolla el artículo 18.1 de la Constitución y dispone que es intromisión ilegítima la utilización del nombre, de la voz o de la imagen de una persona para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga.”

Como colofón, podemos destacar las características principales que definen el derecho a la propia imagen son las siguientes:

- Son derechos originarios e innatos que son adquiridos por el mero hecho del nacimiento.
- Es un derecho absoluto, oponible *erga omnes*, esto es oponible frente a cualquier persona.
- Es un derecho inalienable, imprescriptible e irrenunciable³⁶, ahora bien, ello no implica como hemos apuntado previamente que la persona titular del derecho otorgue autorizaciones sobre el mismo.

³⁶ Artículo 1.3 de la LO 1/1982: “3. El derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen es irrenunciable, inalienable e imprescriptible. La renuncia a la protección prevista en esta ley será nula, sin perjuicio de los supuestos de autorización o consentimiento a que se refiere el artículo 2 de esta ley.”

4. La necesidad del consentimiento para la explotación del derecho a la propia imagen

Para llevar a cabo la explotación del derecho a la propia imagen, la cesión de los derechos de imagen requiere el consentimiento del titular³⁷, bien en el propio contrato laboral, bien mediante contratos mercantiles, a través de los cuales se determinará el objeto y alcance de la cesión. La doctrina define el consentimiento como “el ejercicio del derecho a la imagen, el aspecto positivo de este derecho”³⁸.

Por ello, podemos afirmar que, sin el consentimiento nos encontraríamos ante una intromisión ilegítima. En este sentido, el artículo 2.2º de la LO1/1982 dispone que “no se apreciará la existencia de intromisión ilegítima en el ámbito protegido cuando estuviere expresamente autorizada por ley o cuando el titular del derecho hubiere otorgado al efecto su consentimiento expreso, o, por imperativo del artículo 71 de la Constitución, cuando se trate de opiniones manifestadas por Diputados o Senadores en el ejercicio de sus funciones”³⁹.

Por lo tanto, de acuerdo con lo señalado previamente, el artículo 2.2º de la LO 1/1982 exige que el consentimiento se ejecute de forma expresa, sin que llegue a definir qué

³⁷ Sentencia del TC 72/2007, de 16 de abril de 2007, rec. 2142/2003: “Resulta, por tanto, que el derecho a la propia imagen se encuentra delimitado por la propia voluntad del titular del derecho que es, en principio, a quien corresponde decidir si permite o no la captación o difusión de su imagen por un tercero” (voto particular).

³⁸ O’CALLAGHAN, X. “Libertad de expresión y sus límites: honor, intimidad e imagen”, Madrid, 1991, página 136 citado en FERNÁNDEZ GONZALEZ-REGUERAL, M.A., “Derecho a la propia imagen del menor”, Actualidad Civil, Núm. 7, Sección A Fondo, Quincena del 1 al 15 de Abril. 2004, pág. 725, Tomo I, Editorial La Ley, La Ley 520/2004.

³⁹ Iniciado un proceso civil en aplicación de la presente Ley, no podrá seguirse contra un Diputado o Senador sin la previa autorización del Congreso de los Diputados o Senado. La previa autorización será tramitada por el procedimiento previsto para los suplicatorios

debe entenderse por consentimiento expreso. La jurisprudencia⁴⁰ ha entendido que no es necesario su otorgamiento escrito, pudiéndose deducir de actos de inequívoca significación⁴¹. El consentimiento relativo a la utilización de la imagen debe regirse por el Código Civil, lo que habilitaría la posibilidad del consentimiento verbal o gestual. Los tribunales exigen la existencia de consentimiento expreso, lo cual no equivale como apunta la doctrina⁴² a consentimiento escrito, por lo que de acuerdo con la doctrina mayoritaria, bastará con que el consentimiento sea claro e inequívoco para estimar la ausencia de intromisión ilegítima.

No obstante, y con el objeto de proteger el derecho a la imagen, el artículo 2.3 de la Ley Orgánica 1/1982 regula la revocación del consentimiento prestado en los siguientes términos: “el consentimiento a que se refiere el párrafo anterior será revocable en cualquier momento, pero habrán de indemnizarse en su caso, los daños y perjuicios causados, incluyendo en ellos las expectativas justificadas”⁴³.

También recoge la Ley Orgánica 1/1982 previsiones sobre los menores de edad. En concreto, el artículo 3 de la Ley Orgánica 1/1982, señala que ellos mismos podrán prestarlo si sus condiciones de madurez lo permiten, de acuerdo con la legislación civil.

⁴⁰ En este sentido, las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2004, rec. 1754/2000 y de 9 de julio de 2004, rec. 651/1999 (ambas en sus fundamentos jurídicos segundos), en las que se afirma que la publicación y consiguiente difusión son enjuiciables con independencia de su captación y reproducción.

⁴¹ DE LAMO MERLINI, O. “Consideraciones sobre la configuración del derecho a la propia imagen en el ordenamiento español”, Doctorado – Período de docencia del Doctorado en Derecho civil, Universidad Complutense de Madrid, pág. 28, http://eprints.ucm.es/10972/1/Lamo_Merlini_derecho_a_la_propia_imagen.pdf (última consulta en fecha 31 de julio de 2015).

⁴² PINA, C. y FERRERO, J., ob. cit, pág. 14.

⁴³ La sentencia del Tribunal Constitucional 117/1994, rec. 2016/1990 en su fundamento jurídico sexto exige que se “habrá de acreditar alguna circunstancia, como la de proceder del propio titular del derecho, expresar de modo concreto e indubitado la voluntad de revocar, indubitado e íntegro conocimiento por parte de las personas a las que se dirige (...), tener lugar en momento en que el derecho cedido todavía pueda ejercitarse, no atribuirle carácter retroactivo”.

En caso de que no sea así, el consentimiento deberá prestarse por escrito a través de su representante legal.

En conclusión, lo cierto es que la Ley Orgánica 1/1982 regula muy sucintamente los aspectos vinculados al consentimiento en la utilización de la imagen, tal y como señala SANJUÁN: “Esta Ley es una vez más insuficiente para regular los derechos de imagen (...). La jurisprudencia tampoco es clarificadora en esta materia. Únicamente se puede afirmar que existe una tendencia jurisprudencial a interpretar de forma restrictiva la existencia y el ámbito de prestación del consentimiento para la utilización de la imagen de personas físicas, estableciendo que el consentimiento ha de entenderse que abarca únicamente los fines concretos para los que fue otorgado, no pudiendo utilizarse la imagen para usos distintos a los expresamente autorizados”⁴⁴.

Por último, el artículo 8 de la Ley Orgánica 1/1982 prevé una serie de supuestos en los cuales el consentimiento por parte del titular no es necesario para la utilización de la imagen por parte de terceros, en aras a proteger otros bienes jurídicos como puede ser el interés público u otros derechos fundamentales:

“1. No se reputarán, con carácter general, intromisiones ilegítimas las actuaciones autorizadas o acordadas por la Autoridad competente de acuerdo con la ley, ni cuando predomine un interés histórico, científico o cultural relevante.

2. En particular, el derecho a la propia imagen no impedirá:

a) Su captación, reproducción o publicación por cualquier medio, cuando se trate de personas que ejerzan un cargo público o una profesión de

⁴⁴ SANJUÁN, N. “Derechos de imagen y derechos audiovisuales en el deporte profesional”. Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música, Nº 12, 2004 Pág. 283.

notoriedad o proyección pública y la imagen se capte durante un acto público o en lugares abiertos al público.

b) La utilización de la caricatura de dichas personas, de acuerdo con el uso social.

c) La información gráfica sobre un suceso o acaecimiento público cuando la imagen de una persona determinada aparezca como meramente accesoria.

Las excepciones contempladas en los párrafos a) y b) no serán de aplicación respecto de las autoridades o personas que desempeñen funciones que por su naturaleza necesiten el anonimato de la persona que las ejerza.”

5. La cesión de los derechos de imagen en el ámbito laboral

Tal y como señala PEDREIRA MENÉNDEZ, los deportistas profesionales han sido uno de los primeros grupos sociales que han acudido a la cesión de su derecho de imagen como forma de obtención de ingresos debido a su notoriedad y su repercusión mediática⁴⁵.

El Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores⁴⁶ (en adelante, el Estatuto de los

⁴⁵ “La doctrina del TEAC ante la cesión de derechos de imagen a sociedades holandesas”, PEDREIRA MENÉNDEZ, J. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 20/2001, Editorial Aranzadi, SA. Pamplona, 2001.

⁴⁶ «Publicado en BOE núm. 75, de 29/03/1995.

Trabajadores) incluye la relación laboral de los deportistas profesionales como una relación laboral de carácter especial⁴⁷.

El Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio⁴⁸ (en adelante, Real Decreto 1006/1985) regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales y en aquello no regulado por el Real Decreto 1006/1985, se aplicará de forma subsidiaria el Estatuto de los Trabajadores y las demás normas laborales de general aplicación, en cuanto no sean incompatibles con la naturaleza especial de la relación laboral de los deportistas profesionales⁴⁹.

Una primera cuestión que debemos aclarar con carácter previo es el concepto de deportista profesional, pues éste será el titular del derecho a la imagen objeto de cesión. ¿Qué se entiende por deportistas profesionales? Para ello debemos acudir al artículo 1.2 del Real Decreto 1006/1985 y son definidos como aquellos que en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución. Por lo tanto, quedarían al margen de la citada norma los deportistas meramente aficionados o amateurs exigiéndose los elementos propios del contrato de trabajo, es decir, ajenidad, dependencia y retribución⁵⁰.

⁴⁷ Artículo 2.1 d) del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

⁴⁸ Publicado en BOE núm. 153, de 27 de junio de 1985, páginas 20075 a 20077 (3 págs.)

⁴⁹ Artículo 21 del Real Decreto 1006/1985.

⁵⁰ Conforme a los pronunciamientos jurisprudenciales, los técnicos y entrenadores tienen la consideración de deportistas (Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 1985 Ley 9993-JF70000 (pág.3), Sentencia del Tribunal Supremo 4019/1990, de 28 de mayo de 1990, (fundamento jurídico segundo) o Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1997, rec. 5142/1992(fundamento jurídico tercero), pero no sucede lo mismo con los seleccionadores nacionales (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de marzo de 1992, rec. 4664/1992 en su fundamento jurídico sexto) o con los propios árbitros (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Valenciana de 9 de marzo de 2000, Rec. 106/2000 en su fundamento jurídico segundo).

Por lo que se refiere a la explotación de los derechos de imagen por parte de los deportistas profesionales, debemos acudir a su artículo 7.3 del Real Decreto 1006/1985 que autoriza la utilización de estructuras societarias para la explotación de derechos de imagen afirmando lo siguiente:

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

Coincidimos plenamente con lo indicado por SANJUÁN al afirmar que de esta disposición debe “deducirse que la mera existencia de un contrato de trabajo, laboral o de prestación de servicios, que vincule a un deportista con una entidad para la que presta sus servicios, conlleva una cesión implícita de los derechos de imagen de ese deportista a la entidad contratante. Y ello es así puesto que esta norma establece que se regulará contractualmente la participación en los beneficios de la explotación de esos derechos de imagen. Teniendo en cuenta que previamente a dicho reparto de beneficios ha de haberse producido una cesión de los derechos explotados, habrá de entender que dicha cesión se ha producido implícitamente. No obstante, ha de entenderse que esa cesión implícita abarca sólo el marco de esa prestación de servicios, es decir, sólo los denominados derechos de imagen colectivos, que son los relativos a la imagen de ese deportista en relación con el equipo o competiciones para las que se le haya contratado, distinguiéndolos de los derechos de imagen individuales”⁵¹.

⁵¹ SANJUÁN, N. “Derechos de imagen y derechos audiovisuales en el deporte profesional”. Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música, Nº 12, 2004 Pág. 290.

Asimismo, y de conformidad con el artículo 6 del Real Decreto 1006/1985, la relación laboral especial de los deportistas profesionales será siempre de duración determinada, por lo que esa explotación de imagen implícita será lógicamente de forma determinada.

Por su parte, el artículo 8 del citado Real Decreto considera como salario las percepciones obtenidas por dicha participación⁵². Por lo tanto, se permite a los deportistas profesionales la cesión de sus derechos de imagen en el marco de la regulación colectiva o en el propio contrato de trabajo, teniendo un carácter laboral la explotación de los mismos, con independencia de que su negociación se lleve a cabo de forma colectiva o individual⁵³.

A continuación se realiza un breve análisis de lo previsto en los distintos convenios colectivos entre deportistas profesionales.

5.1 Los futbolistas profesionales. Convenio colectivo entre la Liga Nacional de Fútbol Profesional (LNFP) y la Asociación de futbolistas Españoles (AFE)

Por lo que se refiere al fútbol profesional, resultan de aplicación lo previsto en el Convenio Colectivo para la actividad del fútbol profesional suscrito entre la LNFP y la AFE. Dicho convenio está suscrito para las temporadas 2008 a 2011⁵⁴, negociando actualmente las partes la correspondiente prórroga⁵⁵.

⁵² “Tendrán la consideración legal de salario todas las percepciones que el deportista reciba del club o entidad deportiva, bien sean en metálico o en especie, como retribución por la prestación de sus servicios profesionales”.

⁵³ PALOMAR OLMEDA, A. y DESCALZO GONZÁLEZ, A. “Los derechos de imagen en el ámbito del deporte profesional, especial referencia al fútbol”, Ed. Dykinson, Madrid, 2001, pág. 76.

⁵⁴ Convenio Colectivo para la actividad del fútbol profesional suscrito entre la Liga Nacional de Fútbol Profesional y la Asociación de Futbolistas Españoles en Madrid, de 32 de julio de 2008, publicado mediante Resolución de 21 de octubre de 2008, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra

Por lo que aquí interesa, en materia de cesión del derecho a la propia imagen, el artículo 19 de dicho Convenio señala que:

“(...) las retribuciones que perciban los Futbolistas Profesionales serán consideradas a todos los efectos como salario, a excepción de aquellos conceptos que estén excluidos de tal consideración por la legislación vigente”.

De forma más precisa, el Convenio determina en el artículo 20 que *“los conceptos salariales que constituyen la retribución de un futbolista profesional son: prima de contratación o fichaje, prima de partido, sueldo mensual, pagas extraordinarias, plus de antigüedad y derechos de explotación de imagen en su caso”.*

Por lo que se refiere a la explotación de los derechos de imagen de futbolistas profesionales, el artículo 28 del Convenio establece lo siguiente:

“para el caso de que el Futbolista explote en su propio nombre sus derechos de imagen por no haber sido estos cedidos temporal o indefinidamente a terceros, la cantidad que el Club o Sociedad Anónima Deportiva satisfaga a aquel por la utilización de su imagen, nombre o figura con fines económicos, tendrá la consideración de concepto salarial, de conformidad con lo establecido en el artículo 20. En tal supuesto, la cantidad acordada deberá constar por escrito, ya sea a nivel individual o de la plantilla del Club/SAD”.

y publica el Convenio colectivo para la actividad del fútbol profesional (código de convenio núm. 9902305) BOE de 4 de noviembre de 2008.

⁵⁵ El pasado 9 de octubre de 2014 fue publicada en el BOE la Resolución de 25 de septiembre de 2014, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional.

Desde nuestro punto de vista, la cesión por parte del jugador al club de sus derechos de imagen de forma directa, tendrá la calificación de salario. No obstante, en aquellos casos en los cuales la cesión se efectúa a través de una sociedad tenedora de sus derechos de imagen, tendrá carácter mercantil, dado que para ello se introduce en el artículo 20 la precisión “en su caso”⁵⁶. Coincidimos en este punto con MARTÍN MORO⁵⁷ al afirmar que “si no se cede la explotación de sus derechos de imagen, la retribución que se perciba quedará excluida de esa naturaleza salarial (...). Por el contrario, si el deportista cede, temporal o indefinidamente, la explotación de sus derechos de imagen, la retribución que se perciba quedará excluida de esa naturaleza salarial (...).”⁵⁸

⁵⁶ Asimismo, el artículo 38 del Convenio establece la explotación comercial conjunta por parte de la LNFP y de la AFP en los siguientes términos: “de las imágenes de los distintivos, nombres y emblemas de los Clubes o SADS afiliados a la LNFP, así como de la imagen de los futbolistas de cada plantilla de los clubes/SADS anteriormente mencionados, en relación, única y exclusivamente, con la fabricación, distribución, promoción y venta de cromos, stick snack, pop up, trading cards y similares, con los respectivos álbumes para coleccionarlos, en los que se reproduzca la imagen y el nombre de los citados futbolistas con la indumentaria, distintivos y símbolos propios de los clubes a los que pertenecen”.

Por su parte, el artículo 38 en su apartado segundo determina la distribución de los beneficios líquidos que se obtengan por la citada explotación comercial:

“2. Los beneficios líquidos que se obtengan por la explotación comercial expresada en el párrafo anterior serán repartidos a razón del sesenta y cinco por cien (65%) para la LNFP y el treinta y cinco por cien (35%) restante para la AFE.”

Se produce por lo tanto una cesión puntual y colectiva, donde los beneficios no recaen en los propios jugadores sino en la AFE, y admitiendo que contractualmente se produzca por parte del jugador una cesión más amplia a favor de un tercero.

⁵⁷ MORO MARTÍN, M., Tesis Doctoral dirigida por Alzaga Ruiz, Itziar, “La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales”, Universidad Rey Juan Carlos, Madrid, 2012, pág. 520 y ss. <https://ciencia.urjc.es/bitstream/handle/10115/11405/TEXT0%20DEFINITIVO%20Martin%20Moro.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (última visita en fecha 29/08/2015).

⁵⁸ En el mismo sentido se pronuncia PEDREIRA MENÉNDEZ al indicar que “de la lectura del precepto parece desprenderse que las cantidades satisfechas por el club para la utilización de la imagen de uno de sus jugadores sólo serán un concepto salarial si se abonan directamente al jugador, no así si se pagan a un tercero. Por tanto el propio derecho laboral está amparando la deslocalización de esas rentas y su pago a través de sociedades interpuestas, puesto que se reconoce que si no fuera así tendrían la consideración de rendimientos salariales, con el problema de progresividad que ya hemos apuntado”. Pedreira Menéndez, J. “La doctrina del TEAC ante la cesión de derechos de imagen a sociedades holandesas”, *Jurisprudencia Tributaria* 21, 2002, pág. 2459.

En definitiva, las rentas satisfechas por el club remunerando la utilización de los derechos de imagen tienen la condición de salario o de rendimiento del trabajo únicamente cuando el futbolista contrate en su propio nombre la explotación de los derechos de imagen. En el caso en el que los derechos de imagen han sido cedidos temporal o indefinidamente a terceros, la remuneración abonada por el club al tercero tenedor de los derechos de imagen no tendrá la calificación de laboral, sino que se trata de una contraprestación satisfecha en el marco de un contrato mercantil. Tal y como señalan varios autores, este planteamiento ha sido seguido por los tribunales dado que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en sentencia de 14 de junio de 1993, que reconoció la naturaleza salarial a las contraprestaciones por derechos de imagen acordadas en un contrato suscrito entre un jugador de baloncesto profesional y el club, mientras que en el Tribunal Superior de Justicia de Murcia en sentencia de 30 de julio de 1994 en un supuesto en el que los derechos de imagen habían sido cedidos a una sociedad y posteriormente ésta contrataba con el club, la solución fue considerar esta relación al margen del ámbito laboral, excluyendo su calificación como salario⁵⁹.

En virtud de lo expuesto anteriormente, se debe criticar la ausencia de regulación específica respecto a la explotación de los derechos de imagen, toda vez que la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte⁶⁰ (en adelante, Ley del Deporte), guarda silencio al respecto y el Real Decreto 1006/1985 se remite al Convenio Colectivo, el cual únicamente dedica un artículo al asunto y prescinde de cualquier definición del concepto de derecho de imagen. Asimismo, en la medida en que el futbolista ha cedido parte de sus derechos de imagen a la LNFP y a la AFE, deberá tenerse en cuenta este

⁵⁹ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., FALCÓN Y TELLA, R., QUERALT, JM, PALAO TABOADA, C., PÉREZ ROYO, F. “El tratamiento jurídico-tributario aplicable a los pagos que un Club de Fútbol satisface a las sociedades titulares de la explotación comercial de derechos de imagen de deportistas”, Impuestos nº12, 1996, Pág. 523 y ss.

⁶⁰ Publicado en BOE núm. 249 de 17/10/1990.

extremo de cara a la cesión de sus derechos de imagen al club a los efectos de evitar un solapamiento entre dichas cesiones.

En conclusión, se echa en falta, y más aún hoy dada la relevancia económica que han adquirido los derechos de imagen en el mundo futbolístico, un marco normativo completo que se adecue a la realidad actual y que desarrolle la utilización de la imagen por parte de todos los agentes intervinientes, delimitando su alcance y efectos, esto es, jugadores, clubes, AFE, LFP y patrocinadores.

5.2 Los jugadores de baloncesto. Convenio Colectivo entre la Asociación de Clubes de Baloncesto (ACB) y la Asociación de Baloncestistas Profesionales (ABP)

Por lo que se refiere al mundo baloncestístico, resulta de aplicación el convenio colectivo suscrito entre la Asociación de Clubes de Baloncesto (ACB) y la Asociación de Baloncestistas Profesionales (ABP)⁶¹.

En cuanto a los derechos de imagen, encontramos una regulación más amplia y precisa que la prevista en el mundo futbolístico que hemos analizado previamente. En concreto, el artículo 11 señala lo siguiente:

“Las retribuciones abonadas por los clubes o SAD a los jugadores, ya sea por la prestación profesional de sus servicios o, en su caso, por la cesión expresa de la explotación de sus derechos de imagen, tendrán a todos los

⁶¹ Convenio colectivo de trabajo ACB-ABP para la actividad del baloncesto profesional, aprobado mediante resolución de 18 de enero de 1994 RCL1994/372, Dirección General de Trabajo, publicado en el BOE de 3 de febrero de 1994, núm. 29 [pág.3611]. Este Convenio, tal y como recoge su artículo 4, regula determinados aspectos del régimen de prestación de servicios de jugadores profesionales de baloncesto españoles para los clubes o SAD integrados en la ACB, así como de los derechos y obligaciones exigible entre las asociaciones firmantes.

efectos la consideración legal de salario, excepción hecha de los conceptos que se hallan excluidos de la misma por la legislación vigente.”

Esta labor de desarrollo del ámbito de aplicación de los derechos de imagen lo encontramos igualmente en el Anexo III del Convenio, en el cual se definen los siguientes conceptos: contrato de patrocinio⁶², *merchandising*⁶³, derechos colectivos⁶⁴, derechos individuales⁶⁵. Vemos por lo tanto que este Convenio Colectivo da un paso más allá de lo que regulaba el Convenio Colectivo del fútbol.

En virtud de lo expuesto anteriormente, el Convenio establece una utilización dualista de explotación de los derechos de imagen de los jugadores. Por una parte, los derechos de imagen colectivos de los jugadores, esto es, integrados como miembros de una plantilla de un club, y por otra parte, como derechos individuales.

⁶² Anexo III, artículo 1.1. Se entenderá por tal aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de actividad deportiva, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador.

⁶³ Anexo III, artículo 1.4. Se trata de una forma de explotación comercial de la imagen que mediante la conclusión de contratos de «merchandising» permite la comercialización y venta de fotografías, posters o vídeos del equipo, de sus figuras y de momentos de los partidos, así como la aparición de la imagen en colecciones de cromos, pegatinas o juegos de salón, comprendiendo asimismo toda clase de objetos que tengan una salida en el mercado, Chandals, camisetas, gorras, bufandas, banderas, pins, bolígrafos, llaveros, muñecos, ceniceros o cualquier otro objeto en el que se pueda reproducir una imagen.

⁶⁴ Anexo III, artículo 1.5. Son aquellos en los que la imagen del jugador aparece relacionada con el equipo al que pertenece en competición oficial, vistiendo la indumentaria del mismo, o cuando participe en actos públicos organizados por el club o SAD o por la ACB.

⁶⁵ Anexo III, artículo 1.6. Son aquellos que se refieren directamente a la imagen del jugador como persona (su intimidad) o a su imagen como deportista en general (es decir, vistiendo deportivamente y apareciendo ante el público fuera del horario laboral, siempre y cuando no lleve los distintivos e indumentaria del club o SAD con el que tiene suscrito contrato, ni cualquier otra que pueda provocar confusión con aquéllos)

Por lo que se refiere a la utilización de los derechos de imagen colectivos, el Convenio determina que⁶⁶:

2.1 La ACB tiene el derecho exclusivo sobre la explotación comercial de los derechos de imagen colectivos de los jugadores cuando, actuando como miembros de un club o SAD, participen en competición oficial y cuando vistan la indumentaria oficial del club o SAD, con independencia de lo establecido en contratos laborales individuales.

Asimismo, la ACB dispone también del derecho exclusivo de explotación comercial de las actividades publicitarias consideradas como de «*merchandising*». Sobre ambas explotaciones, la ACB percibirá la totalidad de los rendimientos económicos derivados de dichas explotaciones comerciales⁶⁷, determinando ésta la elección de la forma de explotación comercial de los citados derechos, siempre y cuando no se menoscaben los derechos individuales⁶⁸.

Asimismo, el Convenio regula con precisión la explotación de los derechos de imagen tanto en el marco de los contratos de patrocinio como en el propio *merchandising*. Por lo que se refiere a los contratos de patrocinio, los jugadores se comprometen a colaborar en la ejecución de los contratos suscritos por la ACB o por los clubes o SAD, tratándose dicha colaboración de una obligación de los jugadores que deriva directamente de la cesión que han realizado de sus derechos de imagen, y que debe ser compatible con el derecho individual del jugador sobre su imagen como persona y como deportista en

⁶⁶ Anexo III, artículo 2.1.

⁶⁷ Anexo III, artículo 2.2.

⁶⁸ Anexo III, artículo 2.3.

general⁶⁹. Por lo que se refiere a los contratos de *merchandising*, de conformidad con lo establecido en el artículo 1.4 del Anexo III, cualquier tipo de objeto sobre el que se pueda reproducir una imagen puede constituir el elemento de un contrato de *merchandising*. A tal efecto, se excluye expresamente la comercialización y venta de cromos, que corresponderá exclusivamente a la ABP, que percibirá la totalidad de los rendimientos económicos que se deriven de la misma⁷⁰. Por lo tanto, se sigue un procedimiento distinto al analizado en el caso del fútbol dado que la ACB no se reserva porcentaje alguno de la explotación de los derechos de imagen. En cuanto a la explotación comercial de los derechos individuales, el Convenio señala lo siguiente⁷¹:

“Corresponderá en exclusiva a cada jugador, de forma individual, la explotación de su imagen como persona (intimidad) así como la de deportista en general, siempre y cuando no lleve la indumentaria oficial del club o SAD a que pertenezca, o bien otra que pudiera confundirse con ésta.”

Asimismo, el Convenio en consonancia con el principio de buena fe contractual consagrado en los artículos 5,a), 5,d) y 20.2 de la Ley 8/1980 del Estatuto de los Trabajadores, determina que los jugadores deberán abstenerse de participar en manifestaciones publicitarias de productos que sean competencia de otros similares que patrocinen a la ACB o a sus clubes o SAD, así como de promocionar empresas cuya actividad sea competencia directa de la de las empresas patrocinadoras de la ACB o de sus clubes o SAD. De lo anterior queda exceptuada la colaboración publicitaria de los jugadores con empresas fabricantes de prendas deportivas (...) cuando el contrato haya

⁶⁹ Anexo III, artículo 2.4.

⁷⁰ Anexo III, artículo 2.5.

⁷¹ Anexo III, artículo 3.1.

sido suscrito con anterioridad al correlativo a la ACB o de sus clubes o SAD -o se trate de una renovación del mismo- y con el patrocinador del partido anual que pudiese organizar la ABP⁷².

Finalmente y por lo que se refiere a los derechos derivados de la transmisión o retransmisión de partidos por televisión, el Convenio indica lo siguiente⁷³:

“Todos los rendimientos económicos derivados de la transmisión o retransmisión, en directo o en diferido, total o parcial, de los partidos de baloncesto por televisión corresponderán exclusivamente a la ACB, de acuerdo con lo previsto en la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte.”

5.3 Los jugadores de balonmano. Convenio colectivo del balonmano profesional

Por lo que se refiere al balonmano, resulta de aplicación el Convenio Colectivo publicado en el BOE en fecha 27 de diciembre de 2010⁷⁴. En concreto, su artículo 22 señala que:

“Los conceptos salariales que constituyen la retribución de un jugador profesional de balonmano son: sueldo mensual, gratificaciones extraordinarias, primas de fichaje, primas especiales, primas de partido y, en su caso, derechos de explotación de imagen.”

⁷² Anexo III, artículo 3.2. Se establece igualmente una excepción en relación al calzado deportivo, dado que de acuerdo con lo establecido en el artículo 3.3, habrá de estarse al acuerdo que alcancen los jugadores y sus clubes o SAD según lo dispuesto en el anexo 1 del II Convenio Colectivo del sector (contrato tipo).

⁷³ Anexo III, artículo 4.

⁷⁴ Resolución de 14 de diciembre de 2010, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el III Convenio colectivo de balonmano profesional.

Nos encontramos una vez más con los mismos términos analizados previamente en lo relativo al fútbol, por lo que nuestras conclusiones una vez más son las mismas, esto es, las rentas obtenidas por la cesión de los derechos de imagen tendrán en principio naturaleza salarial. No obstante, en el caso de que el jugador ceda sus derechos de imagen a un tercero de forma temporal o indefinida, la retribución no será calificada como salarial.

5.4 Convenio colectivo para la actividad del ciclismo profesional

El Convenio colectivo para la actividad del Ciclismo Profesional se aprobó mediante Resolución de 11 de mayo de 2006 RCL 2006/1148, Dirección General de Trabajo⁷⁵.

Dicho Convenio define los derechos de imagen en su artículo 22 como *“la cantidad que percibe el corredor por la cesión de sus derechos de imagen con fines publicitarios, cuyas condiciones particulares se estipularán en pacto individual”*. La Real Federación Española de Ciclismo ha desarrollado mediante Reglamentos técnicos la vestimenta y publicidad de los equipos ciclistas⁷⁶.

En definitiva, podemos concluir indicando que en el ámbito laboral, si bien es cierto que la cesión de la imagen a su club es algo connatural al propio contrato de trabajo, desde el momento en que acepta jugar en dicho club, está cediendo sus derechos de imagen como miembro integrante del colectivo para el que juega, teniendo el club la posibilidad

⁷⁵ Publicado en el BOE de 6 de junio de 2006, núm. 134, [pág.21553].

⁷⁶ http://rfec.com/ckfinder/userfiles/files/Docs/Legislacion_Normativa/I_Disposiciones_Generales_ap_CD_200614.pdf (última visita 14 de noviembre de 2014).

de explotar dichos derechos de imagen⁷⁷. Ahora bien, el jugador podrá seguir manteniendo o no (según lo acordado con el club) sus derechos de imagen como deportista o como personaje de notoriedad pública.

5.5 La explotación de la imagen de los deportistas profesionales

Una vez analizada la regulación de los derechos de imagen en los principales Convenios Colectivos del deporte profesional en España, analizaremos a continuación el alcance y las distintas formas en las que la explotación de la imagen de los deportistas puede disponerse:

Explotación del derecho de imagen individual como miembro integrante de la plantilla. Normalmente esta cesión se incluye en el propio contrato de trabajo e implica la explotación de la imagen del deportista como miembro de la plantilla por el propio club con los signos distintivos del mismo (i.e., fotografías, posters, llaveros, camisetas y demás productos de *merchandising*).

a) Explotación de los derechos de imagen individual en el marco de una organización deportiva.

En este caso, la explotación de la imagen del deportista como miembro de una plantilla tiene una connotación colectiva (i.e., posters, calendarios, spots publicitarios...). Al igual que en el caso anterior, esta cesión suele pactarse en el propio contrato de trabajo.

b) Explotación de los derechos de imagen individual a través de prestaciones a un tercero distinto de la organización deportiva.

⁷⁷ En este mismo sentido se pronuncia el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución 4683-97 de 15 de diciembre de 1999 (JT 2000,82).

Esta fórmula de explotación de derechos de imagen fue inicialmente elaborada con un propósito estrictamente fiscal. Consiste en la formulación de un doble contrato con una empresa (normalmente patrocinadora) distinta a la propia organización deportiva. Esta empresa asume parte del salario acordado con el deportista, comprometiéndose éste a desarrollar una serie de actuaciones promocionales. Mediante este sistema, se transformaban rentas del trabajo en capital, si bien es cierto que tras numerosas actas por parte de la Inspección tributaria, este sistema quedó anulado. Este apartado será objeto de mayor desarrollo en un apartado específico posterior.

c) Explotación de los derechos de imagen personales.

Se trata de la explotación de la imagen del deportista en su condición privada, esto es, como persona con reconocimiento global (i.e., spots publicitarios, imagen de marcas de empresas...).

d) Explotación de los derechos personales como miembro de la selección nacional y explotación de los derechos de imagen en el marco colectivo de la selección nacional.

Por la complejidad que implica este extremo, en primer lugar, analizaremos la particular relación que mantienen los jugadores con la selección nacional. En este caso, el contrato de trabajo entre el deportista y su club no se suspende por lo que los derechos del jugador siguen permaneciendo en sede de la entidad. La Ley del Deporte establece en su artículo 29 lo siguiente:

“1. Las Sociedades Anónimas Deportivas y el resto de los Clubes Deportivos, al objeto de formar la selección nacional, deberán poner a disposición de la Federación Española que corresponda, los miembros de su plantilla deportiva, en las condiciones que se determine”.

Por lo que se refiere al desarrollo reglamentario de la genérica obligación que establece el artículo 29 de la Ley del Deporte, en el caso del fútbol, hemos de hacer referencia al

artículo 254 del Reglamento General de la RFEF (edición de julio de 2011), que establece:

“1. La selección de futbolistas para el equipo nacional significa un especial honor y constituye un deber preferente.

2. Los clubs están obligados a prestar su colaboración e instalaciones y a ceder sin derecho a contraprestación alguna los futbolistas de sus equipos que a tal efecto fueren convocados.

Los futbolistas llamados a cualquiera de las Selecciones Nacionales españolas deberán estar asegurados por la RFEF, a coste y cuenta de ésta, durante todo el tiempo que se encuentren bajo la disciplina de aquéllas, siendo en todo caso los clubs los beneficiarios de dicho seguro.

3. Es obligación de los futbolistas asistir a las convocatorias de las Selecciones Nacionales para la participación en competiciones de carácter internacional o para la preparación de las mismas.

Durante el tiempo requerido para ello quedará en suspenso el ejercicio de las facultades de dirección y control propios del club al que estén afectos, así como las obligaciones o responsabilidades derivadas de ello.

4. Los futbolistas deberán cumplir los deberes que su condición de internacionales les imponen, manteniéndose dentro de las normas de disciplina que dicten los organismos federativos.

5. La organización de los partidos y competiciones internacionales corresponde en exclusiva a la FIFA y a la UEFA, estando obligados tanto la RFEF como sus miembros a respetar el calendario internacional.”

En definitiva, en cuanto a la existencia y alcance de la cesión obligatoria de jugadores a la selección, la Ley del Deporte establece una obligación genérica de dicha cesión. El desarrollo reglamentario de esta obligación en el mundo del fútbol (en concreto, el artículo 254 del Reglamento General de la RFEF), ahonda en su doble vertiente, obligando a los clubes a ceder a sus jugadores a la Selección Nacional y a éstos a acudir a sus convocatorias.

En España, las relaciones entre los Clubes de Fútbol y sus jugadores profesionales se hallan sometidas al ordenamiento laboral español. Quiere ello decir que los clubes ostentan la condición de empresarios y los jugadores de trabajadores.

No obstante, la relación laboral que vincula a los deportistas profesionales y sus clubes tiene el carácter de "especial" y, por tanto, presenta evidentes diferencias respecto a la mantenida por la generalidad de trabajadores y sus empresarios, cuya relación laboral tiene el carácter de "común". Ninguna de las normas que regulan las relaciones entre clubes y jugadores dispone de una obligación relativa a la cesión por parte de los Clubes de fútbol de sus jugadores profesionales a la Selección Nacional⁷⁸.

⁷⁸ 1. El Real Decreto Legislativo 1/1995, de 1 de abril, del Texto Refundido del Estatuto de los Trabajadores, como norma de general aplicación a todos los trabajadores españoles, que en lo que respecta a los jugadores de fútbol profesional se aplicará de forma supletoria o subsidiaria, esto es, en todo aquello no regulado por la normativa laboral específica aplicable a los deportistas profesionales.

2. El Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, que regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Esta norma contiene los derechos y obligaciones específicos de las relaciones entre deportistas profesionales y sus clubes.

3. Los Convenios o Acuerdos Colectivos suscritos entre jugadores y Clubes. En nuestro país y al margen de los Convenios o acuerdos que cada Club alcance con sus jugadores profesionales, existe un Convenio Colectivo suscrito por la Liga Nacional de Fútbol Profesional y la Asociación de Futbolistas Profesionales, que regula las condiciones de trabajo de los futbolistas y sus Clubes.

4. Finalmente, será de aplicación lo pactado en los contratos individuales suscritos entre Clubes y jugadores. Dichos contratos no podrán establecer condiciones de trabajo inferiores a las previstas en las anteriores normas y Convenios Colectivos.

5. En materia de Seguridad Social, es de aplicación el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, que aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social y su normativa de desarrollo en materia de afiliación, cotización y prestaciones para los trabajadores. No existe diferencia entre el Régimen de Seguridad Social aplicable a los deportistas profesionales y el aplicable al resto de trabajadores, de carácter común.

En este sentido, tampoco existe ninguna previsión expresa y relativa a las consecuencias en la relación laboral entre jugadores y Clubes originadas por su puesta a disposición de las respectivas selecciones nacionales (aunque como veremos posteriormente, podría defenderse la asimilación de este supuesto a un permiso para la atención de un deber público).

Refuerza esta ausencia de regulación expresa laboral el artículo 1.6 del Real Decreto 1006/1985, que expresamente establece que sus normas reguladoras de la relación laboral entre deportistas profesionales y Clubes:

"no serán de aplicación a las relaciones entre los deportistas profesionales y las Federaciones Nacionales cuando aquéllos se integren en equipos, representaciones o selecciones organizadas por las mismas".

En definitiva, podemos afirmar que la propia normativa laboral excluye su aplicación a las relaciones entre deportistas profesionales y federaciones nacionales, con lo que explícitamente está negando la naturaleza laboral de tales relaciones, lo cual es lógico dado que la condición de empresario de los deportistas y jugadores recae sobre los clubes.

Partiendo de lo anterior, en el derecho Español, la obligación de cesión de deportistas profesionales, entre los que se cuentan los futbolistas profesionales, a las selecciones nacionales está contemplada en una Ley de naturaleza administrativa, en concreto la Ley 10/1990, de 15 de octubre, Del Deporte.

El artículo 47 de esta norma establece un deber público para los deportistas profesionales, según el cual:

"Es obligación de los deportistas federados asistir a las convocatorias de las selecciones deportivas nacionales para la participación en

competiciones de carácter internacional, o para la preparación de las mismas"

El párrafo segundo de dicho artículo igualmente dispone que durante el período en que dichos deportistas estén a disposición de sus selecciones nacionales, sus empresarios, los clubes en el caso de los jugadores de fútbol: conservarán su condición de tales, ahora bien, se suspenderá el ejercicio de sus facultades de dirección y control de la actividad laboral de los jugadores, y las obligaciones o responsabilidades relacionadas con dicha facultad.

Adicionalmente, el artículo 76 de la Ley del Deporte considera incumplimiento muy grave la falta de asistencia no justificada a la convocatoria de la Selección Nacional por parte de los deportistas.

Parece pues, sensato, afirmar el carácter administrativo y de deber público que la legislación española atribuye a la obligación de que los jugadores profesionales acudan a las convocatorias de la Selección Nacional, la cual es ajena a la normativa laboral.

Su fundamento radicaría, a nuestro entender, en el artículo 31.3 de la Constitución Española que establece "que sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley", y en el artículo 6 de la Ley del Deporte que dispone que el deporte de alto nivel se considera de "de interés para el Estado... por su función representativa de España en las pruebas o competiciones deportivas oficiales de carácter internacional".

Por último, tanto las normas de la Liga de Fútbol Profesional, como de la Real Federación Española de Fútbol (en adelante, RFEF) y de los Organismos internacionales a los que pertenece la Federación (UEFA -Union of European Football Associations- y FIFA -Federation International de Football Association-) establecen el

deber para los jugadores de fútbol de atender el llamamiento de sus respectivas selecciones nacionales.

La obligación de acudir a la convocatoria de la Selección nacional implica que durante el período de la convocatoria con la Selección Nacional, los Clubes mantienen su condición de empleadores de los jugadores profesionales aun cuando no puedan ejercer sus facultades directivas y de control sobre éstos. Ahora bien y al margen de lo dispuesto en este artículo, existen otras implicaciones de la cesión de jugadores en las relaciones laborales mantenidas por éstos con sus clubes, que seguidamente pasamos a exponer:

- a) En primer lugar, y dado que existe una obligación legal de carácter público, los clubes no podrán prohibir a sus jugadores la asistencia a las convocatorias de la Selección Nacional⁷⁹.
- b) En segundo lugar, la actual obligación de acudir a las convocatorias de la Selección Nacional podría asimilarse, en cuanto a su tratamiento laboral, al cumplimiento de un deber público inexcusable por parte de los trabajadores, contemplado por el art. 37.3.d) del Estatuto de los Trabajadores.

Por lo tanto, desde nuestro punto de vista, entendemos que sería de aplicación el siguiente régimen de obligaciones:

- Todo trabajador, también los deportistas profesionales, previo aviso y justificación, puede ausentarse del trabajo con derecho a remuneración, por el tiempo

⁷⁹ Partiendo de su carácter de deber público, la prohibición injustificada de acudir a la convocatoria de la Selección Nacional impuesta por el Club a un jugador profesional, podría legitimar a éste a incumplir dicha orden y sin ser merecedor de sanción por parte del Club, así como a solicitar la extinción de su relación laboral con derecho a percibir la indemnización prevista en su contrato de trabajo o la legalmente establecida, según establece el art. 16 del Real Decreto 1006/1985, por incumplimiento grave de sus deberes como empresario por parte del Club.

indispensable para el cumplimiento de un deber inexcusable de carácter público y personal.

- Dado que durante el tiempo de ausencia por cumplimiento del deber público, el trabajador seguirá cobrando su sueldo, deberán mantenerse las cotizaciones a la Seguridad Social, lo cual está igualmente previsto por la normativa aplicable en materia de Seguridad Social.
- Ahora bien, en el caso de que el trabajador perciba una indemnización por el cumplimiento de su deber público, se descontará el importe de la misma del salario a que tuviera derecho en la empresa⁸⁰.
- Por último, cuando la asistencia de los jugadores a las convocatorias de la Selección Nacional les supusiera la imposibilidad de prestación de su trabajo en más del 20% de las horas laborables en un período de tres meses, el club podría pasar al jugador afectado a la situación de excedencia forzosa del artículo 46.1 del Estatuto de los Trabajadores⁸¹.

En conclusión, debemos resaltar que, a tenor de la legislación existente en nuestro país, los clubes no pueden impedir a sus jugadores profesionales la asistencia a las convocatorias de la Selección Nacional y los jugadores deben de atender las

⁸⁰ Esto es, y a tenor de lo establecido por el Estatuto de los Trabajadores, los Clubes podrían descontar del salario de sus jugadores el importe de lo percibido por éstos como consecuencia de su participación en la Selección Nacional. En principio, el descuento de dichos salarios debería circunscribirse a los que el Club debiera abonar a los jugadores en cuestión por el tiempo de su ausencia (pudiendo incluirse primas, o conceptos análogos). Todo ello salvo pacto en contrario, ya sea de carácter colectivo o contrato individual.

⁸¹ Dicha situación se caracteriza por las siguientes circunstancias:

1. Se suspenderá la obligación del Club de pagar los salarios al jugador convocado, durante el período de duración de la convocatoria.
2. Igualmente, se podrá tramitar su baja ante la Seguridad Social, suspendiéndose el deber de cotizar por el Jugador, durante dicho período de convocatoria.
3. El Jugador tendrá derecho a conservar su puesto de trabajo y al cómputo de su antigüedad en el Club durante el período de excedencia.
4. Finalmente, el Jugador deberá solicitar su reingreso en el Club dentro del mes siguiente a la desaparición de su deber público.

convocatorias, por tratarse de una obligación de carácter público y ajeno a la normativa laboral española.

Por todo ello, esta explotación a nivel individual debe diferenciarse de la explotación que pueda realizar un grupo de los jugadores que participan en el combinado nacional de forma conjunta (i.e., grabación de un spot publicitario de varios de ellos con la ropa de la selección nacional de una marca de vehículos). Esto es, el jugador convocado por el combinado nacional, deberá participar en aquellos actos publicitarios en los cuales se requiere la imagen como miembro de la selección nacional (i.e., anuncios de un grupo de jugadores con signos distintivos de la selección), mientras que la imagen personal pertenecerá a él directamente o bien al club empleador atendiendo al acuerdo pactado entre las partes. Por lo que se refiere a los derechos de imagen del jugador, éste ha cedido sus derechos de imagen vinculados al club a través de su contrato federativo (como miembro de la plantilla), no habiéndose cedido de forma automática, sino que dependerá de los acuerdos entre las partes, los derechos de imagen vinculados a la esfera privada del jugador (por ejemplo, utilización de ropa distinta de la del club, utilización de relojes, bisutería, fragancias...)⁸².

⁸² En esta línea se pronuncia igualmente SIMÓN ACOSTA, E., “Cesión de derechos de imagen”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 17, enero 2001, págs. 16 a 18.

CAPÍTULO II

TRATAMIENTO FISCAL DE LOS DERECHOS DE IMAGEN

1. Introducción

La cesión de los derechos de imagen se ha utilizado en muchas ocasiones para deslocalizar rentas de futbolistas fuera del contrato de trabajo evitando así su calificación como rendimientos del trabajo. Para ello, el futbolista firma un contrato federativo con el club con el que desarrollará una relación laboral. Paralelamente, el futbolista cede sus derechos de imagen a una compañía (en muchas ocasiones, compañía en la que es el máximo accionista) que se dedicará a la explotación de los derechos de imagen del jugador. Finalmente el club con el que el futbolista tiene su relación laboral adquiere los derechos de imagen del jugador retribuyendo dicha cesión.



Mediante dicha operación triangular, se consigue que parte de las rentas a obtener por parte del jugador se canalicen a través de una compañía, con el objeto de minimizar el impacto fiscal y reducir la progresividad de la escala de gravamen del IRPF. Tal y como veremos con posterioridad, la instrumentalización de estas cesiones de derechos de

imagen ha sido vista con recelo por parte de nuestros Tribunales, admitiendo en todo caso la posibilidad de su explotación⁸³.

A continuación abordaremos la evolución histórica del tratamiento de los derechos de imagen en España.

2. Evolución histórica legislativa del tratamiento fiscal de los derechos de imagen

La generación de grandes rentas por los deportistas durante un corto espacio de tiempo en su vida laboral ha sido objeto de regulación específica por parte de nuestro legislador, con el objetivo de adecuar dicha circunstancia al principio de progresividad que impera en el IRPF⁸⁴. La primera referencia la encontramos en el artículo 47 de la Ley 41/1964 de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964⁸⁵, en virtud del cual:

“Cuando por la natural y específica condición de arte o deporte que practiquen estos contribuyentes pueda estimarse que su vida profesional está reducida a periodos más cortos que los comunes a la generalidad de los contribuyentes de este impuesto, el Ministerio de Hacienda podrá dictar las medidas oportunas para limitar la progresividad de la tarifa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dichas medidas se

⁸³ Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2008, Rec. 5296/2002, fundamento jurídico octavo: “todos estamos de acuerdo en la naturaleza personal del derecho de imagen, en su proyección patrimonial y en la posibilidad de que sea cedido a un tercero”.

⁸⁴ Artículo 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: “1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.”

⁸⁵ Publicado en BOE núm. 142, de 13 de junio de 1964, páginas 7701 a 7753 (53 págs.)

aplicarán especialmente a los toreros, futbolistas, boxeadores, pelotaris, ciclistas, y demás artistas o deportistas en los que se den circunstancias análogas”

Este mismo criterio sigue el Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas⁸⁶ al indicar en su artículo 33.3 lo siguiente:

“El Ministerio de Hacienda podrá dictar las medidas oportunas para limitar la progresividad de la Tarifa cuando, por la natural y específica condición de la vida profesional de los artistas, pueda estimarse que ésta queda reducida a periodos más cortos que los comunes a la generalidad de los contribuyentes.

Estas medidas se aplicarán especialmente a los toreros, futbolistas, boxeadores, pelotaris, ciclistas y demás artistas o deportistas en los que se den condiciones análogas”

Sin embargo, es la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social⁸⁷, la que viene a regular expresamente el tratamiento fiscal correspondiente a las rentas derivadas de la explotación de los derechos de imagen. Así pues, podemos decir que la Ley 13/1996 marca un hito en la regulación de los derechos de imagen, siendo necesario diferenciar el régimen antes y después de 1997. Por lo tanto, analizaremos a continuación el régimen fiscal aplicable previo y el aplicable a partir del año 1997.

⁸⁶ Publicado en BOE núm. 67, de 18 de marzo de 1968, páginas 4040 a 4047 (8 págs.)

⁸⁷ Publicado en BOE núm. 315, de 31 de diciembre de 1996, páginas 38974 a 39064 (91 págs.)

2.1 El régimen fiscal aplicable a la cesión de los derechos de imagen con anterioridad a 1997

Ante la ausencia de regulación específica fiscal en materia de derechos de imagen, resultaban por lo tanto de aplicación las normas jurídicas generales. Así pues, y conforme al concepto de rendimientos del trabajo recogido en el artículo 24 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁸⁸, la doctrina consideraba que cuando el derecho a la imagen se cedía a un tercero, club o sociedad anónima deportiva, con la cual se mantiene una relación laboral, incluso cuando tal cesión de materialice en otro contrato distinto al laboral, la parte de los beneficios de la explotación de los derechos de imagen tendrán la calificación tributaria de rendimientos del trabajo, encontrando su fundamento último en la posibilidad de calificarse como renta del trabajo aun cuando derive indirectamente del trabajo⁸⁹.

Entendemos que cuando la norma se refiere a la posibilidad de que la contraprestación o utilidad derive indirectamente del trabajo se está refiriendo a que no es necesario que sea el mismo trabajador quien perciba directamente las retribuciones para que queden

⁸⁸ 1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal del sujeto pasivo y no tengan el carácter de rendimientos empresariales o profesionales.

2. Las contraprestaciones o utilidades a que se refiere el apartado anterior comprenderán tanto las dinerarias como las obtenidas en especie, en cuanto retribuyan o se deriven del trabajo personal del sujeto pasivo o sean consecuencia de la relación laboral.

⁸⁹ MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. y FALCÓN TELLA, R. “Medidas fiscales para 1997: (comentarios a las leyes 10/1996 de Medidas fiscales urgentes...), Civitas, Madrid, 1997, págs. 76-77; TOVILLAS MORÁN, J.M. en “El tratamiento tributario del derecho a la imagen”, Marcial Pons, Madrid, 2001, pág. 73.

sujetas y gravadas por el IRPF como renta del trabajo, dado que es posible que las percepciones puedan corresponder a otras personas distintas del empleado⁹⁰.

Por lo tanto, las regularizaciones efectuadas con anterioridad al año 1997 vinieron motivadas por la recalificación de la renta como rendimiento de trabajo. Esto es, la Administración Tributaria consideró que las remuneraciones abonadas a sociedades cesionarias de los derechos de imagen debían calificarse como rendimientos del trabajo en base a la teoría del levantamiento del velo, a la interpretación de la verdadera naturaleza de las relaciones, a la destrucción de apariencia creada en este tipo de estructuras en base a la simulación de contratos. En este mismo sentido se pronuncia DELGADO PACHECO al señalar que “la contraprestación pagada por la cesión de derechos de imagen se recalificaba como un mayor salario, gravándose la totalidad de la renta como un rendimiento del trabajo personal en sede del IRPF del jugador, con exigencia de las correspondientes retenciones a la entidad contratante. En algún caso, la Administración entendió que existía simulación en esa estructura contractual o en la misma interposición de esa sociedad instrumental”⁹¹.

Como bien apunta JIMENEZ COMPAIRED⁹², los primeros fallos del Tribunal Supremo se sucedieron a partir del ejercicio 2008, en los cuales esta institución venía a

⁹⁰ AAVV *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Cuatrecasas, Editorial Aranzadi, Pamplona, página 286. Ejemplos de lo anterior se recogen en la propia LIRPF, cuando dispone por ejemplo que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social por situaciones de viudedad u orfandad.

⁹¹ DELGADO PACHECO, A., “El régimen de los cánones en la fiscalidad internacional: cuestiones especialmente debatidas en España”, *Fiscalidad internacional*, CEF, Madrid 2007, 3ªed, pág. 878. En el mismo sentido se pronuncia JIMENEZ COMPAIRED, I. en “Cuestiones actuales sobre la fiscalidad de la explotación comercial de la propia imagen”, *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, núm. 10/2003, pág. 99 al señalar que “la hipótesis fundamental que maneja el Tribunal Central para desestimar las alegaciones de los reclamantes es que el contrato por el que el deportista se compromete a prestar al Club su dedicación y trabajo no se puede concebir como algo separado de la imagen, resultando las estructuras de doble contratación con interposición de un tercero en el contrato de imagen una mera apariencia.”

⁹² JIMENEZ COMPAIRED, I. “Fiscalidad de artistas y deportistas: últimos avances jurisprudenciales sobre el tratamiento de la explotación comercial de la propia imagen y otros negocios conexos”. *Revista Jurídica del Deporte* núm. 26/2009, Editorial Aranzadi.

confirmar las tesis de la Agencia Tributaria en relación a la naturaleza salarial, fundamentando sus argumentaciones en la existencia de simulación, dado que:

- Con la implementación de las estructuras de imagen, se produce una minoración del 30% del gasto de personal con respecto al ejercicio anterior.
- Todas las obligaciones de los titulares de la imagen respecto de la cesión de su imagen fueron las mismas que existían con el contrato laboral previo.
- No pudo verificarse la explotación efectiva de la imagen.
- La aportación de los derechos de imagen a la sociedad fue simbólica o gratuita.
- Se puso de manifiesto la participación del club en la creación de sociedades cesionarias de los derechos de imagen.

Para llevar a cabo la recalificación de las rentas, las principales armas que la Ley General Tributaria ponía a disposición de la Administración tributaria, eran principalmente dos: la existencia de simulación conforme al artículo 25 LGT y la declaración de fraude atendiendo al artículo 24 de la LGT.

Desde nuestro punto de vista, debe descartarse la existencia de simulación en el supuesto de cesión de derechos de imagen a sociedades. Por lo que se refiere a la consideración de simulación, entendemos que la Inspección, mediante la invocación de la existencia de simulación pretende obviar la existencia de la sociedad mediante la aplicación de la teoría del levantamiento del velo, dejando al descubierto la relación entre el jugador y el club⁹³.

⁹³ En el mismo sentido se pronuncia GARRIDO PICÓN al determinar que “la calificación de los negocios como simulados no es correcta pues la creación de una sociedad por parte del deportista a través de la que explota económicamente su imagen entra en el ámbito de su economía de opción”, en “Los negocios anómalos en la cesión de derechos de imagen de deportistas profesionales. Calificación tributaria de los pagos por derechos de imagen según los Convenios de doble imposición”. Impuestos, Año 2003, Año nº 19, Número 2, pág. 21.

En todos estos procedimientos previos a 1997 se echa en falta el análisis caso por caso por parte de la Administración tributaria y de los Tribunales. Esto es, se efectuó una regularización en masa de las sociedades de deportistas, aplicando la regla de transparencia e imputando las rentas a los titulares de las sociedades, sin diferenciar, tipo de estructuras, localización de las sociedades, medios de las compañías, benchmarking del mercado, o rentas abonadas por las sociedades a sus socios.

Desde nuestro punto de vista, y coincidiendo con RELEA SARABIA⁹⁴, donde la retribución no tenga naturaleza salarial por ser entregada al deportista por el club empresario al margen del contrato de trabajo, la calificación tributaria que debe recibir es la de rendimiento de capital mobiliario de conformidad con lo previsto en el artículo 31 de la Ley 18/1991, de 6 de junio⁹⁵:

“1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen afectos a actividades empresariales o profesionales realizadas por el mismo.

⁹⁴ RELEA SARABIA, A., “El régimen jurídico-tributario de las retribuciones de los futbolistas”, Ed. Aranzadi, 2007, pág.272.

⁹⁵ En términos similares el artículo 19 de la sucesiva Ley 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo.

No obstante, las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos del capital.

2. En todo caso, se incluirán como rendimientos del capital:

- a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.
- b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por el mismo.

2. En todo caso, se incluirán como rendimientos del capital:

a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades empresariales o profesionales realizadas por el sujeto pasivo.

b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el sujeto pasivo, que no se encuentren afectos a actividades empresariales o profesionales realizadas por el mismo. Los rendimientos íntegros correspondientes a elementos patrimoniales, bienes o derechos, que se hallen afectos de manera exclusiva a actividades empresariales o profesionales realizadas por el sujeto pasivo se considerarán ingresos de las indicadas actividades.”

El hecho de que el empleador abone igualmente rentas del trabajo por otra prestación distinta, no implica que las rentas por la cesión de imagen deban quedar subsumidas. El club o sociedad anónima deportiva que adquiere los derechos de imagen de un jugador para su explotación en fotografías, posters, llaveros, pins..., tienen su origen último en la relación laboral que les une, pero ésta ya está remunerada por otra vía. La cesión que acuerdan las partes es libremente acordada y el legislador cuando regula los rendimientos del trabajo se refiere a pagos realizados como contraprestación de un trabajo.

No obstante, el citado artículo 31 exige para su calificación como rendimiento de capital mobiliario, que no se encuentren afectos a actividades empresariales o profesionales realizadas por el mismo definidas en el artículo 40 de la Ley 18/1991⁹⁶:

⁹⁶ Coincidente con la redacción prevista en el artículo 25 de la Ley 40/1998 del IRPF.

“1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades empresariales o profesionales aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo 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.”

Por lo tanto, desde nuestro punto de vista, cabe diferenciar los distintos casos en los que nos podemos encontrar:

a) En los casos en los que la explotación de la imagen del jugador es consustancial a su relación laboral dado que tiene una conexión directa forzosa como podría ser la participación en un entrenamiento o en el partido, la retribución convenida por la cesión de la imagen tiene la consideración de rendimiento del trabajo. En este mismo sentido se pronuncia el TS en su sentencia de 18 de octubre de 2011, Rec. 2695/2007:

“el contrato laboral entre el jugador y el club incluye la cesión del derecho a la explotación de su imagen dentro del ámbito de las actuaciones deportivas en las que participe el club, pero esta tesis no puede predicarse fuera del ámbito deportivo. El jugador es contratado para que desarrolle una relación laboral dentro de dicho ámbito, donde su imagen va a ser difundida al público en general, por lo que cabe afirmar que cuando se firma el contrato laboral se puede entender implícita la cesión de la imagen. Ahora bien, el contrato federativo no autoriza la utilización del nombre y la imagen del futbolista por parte del club fuera de los eventos deportivos propiamente dichos, por lo que existe la posibilidad de una explotación de la imagen al margen del ámbito laboral, que puede hacerse bien al club, bien a otra entidad, por lo que la calificación de las rentas

como rendimientos del trabajo o por cedentes de la explotación de un derecho de imagen dependerá de las circunstancias del caso concreto”

b) En el supuesto de cesiones de imagen en contratos civiles o mercantiles en los que no existe vinculación laboral alguna sino únicamente obligaciones relativas a la imagen del deportista, nos encontramos ante rendimientos de capital mobiliario. Nos estamos refiriendo a aquellos casos en los que el club comercializa prendas con el nombre o imagen del jugador, tanto a nivel deportivo (camisetas, pantalones, chándales...) como extradeportivo (corbatas, pins, bufandas...). En estos supuestos, no hay una prestación laboral del deportista ya remunerada en su contrato laboral, sino meramente una cesión de nombre e imagen.

c) Finalmente nos encontramos en los supuestos en los que el jugador cede su imagen en un ámbito distinto al futbolístico, esto es, como personaje popular y con notoriedad pública. Este sería el caso en el que el deportista participa en spots publicitarios de todo tipo (i.e., fragancias, cosméticos, productos alimenticios...), con independencia de que sean deportivos o no. En estos casos, lo normal también es que nos encontremos ante rendimientos de capital mobiliario.

No obstante, en estos últimos dos casos, deberá analizarse si el jugador dispone de su propia organización productiva para llevar a cabo la explotación de sus derechos de imagen, en cuyo caso estaríamos ante rendimientos de actividades económicas⁹⁷.

Tal y como señala Ortiz Calle, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 13/1996, la Administración tributaria reaccionó frente a la utilización abusiva de sociedades interpuestas mediante la recalificación de dichas rentas como rendimientos del trabajo

⁹⁷ FALCÓN Y TELLA, R., en “El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas”, pág. 231 indica que la ordenación por cuenta propia de medios de producción o recursos humanos, definitoria de la actividad empresarial, puede presumirse cuando la persona física cuente con un local y una persona empleada a jornada completa, aplicando por analogía lo dispuesto en el artículo 40.Dos de la Ley 18/1991, y reproducido en el artículo 25.Dos de la Ley 40/1998.

amparándose en la utilización de simulación. Este criterio fue establecido por el TEAC en Resoluciones 9282-96, de 17 de noviembre y 4683-97, de 15 de diciembre de 1999 y confirmado posteriormente por la Audiencia Nacional en sentencia de fecha 13 de junio de 2002⁹⁸, rec. 115/2000.

2.2 El régimen fiscal aplicable a la cesión de los derechos de imagen a partir de 1997.

El artículo 2.Dos de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre⁹⁹ añade una nueva letra g) al artículo 37.3 de la Ley 18/1991 del IRPF, haciendo una referencia expresa a los derechos de imagen en los siguientes términos:

⁹⁸ ORTIZ CALLE, E., “Las rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen de los deportistas profesionales: su discutida calificación jurídico-tributaria”. Revista Jurídica de Aranzadi 26/2009, pág. 3

⁹⁹ Resulta muy interesante el debate parlamentario objeto de la Ley 13/1996, del cual se hace eco RODRÍGUEZ SANTOS en su artículo “Los derechos de imagen en el nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas”, Crónica Tributaria 89/1999, pág. 101, al señalar que “El Grupo Socialista defendió que los rendimientos percibidos por la cesión de los derechos sobre la propia imagen deberían encuadrarse dentro de los rendimientos del trabajo, en base a tres tipos de consideraciones: (i) por el efecto ejemplificador negativo sobre otros profesionales que pudieran desplazar parte de sus rentas para que se beneficiaran de este tratamiento, (ii) porque supone una desautorización de las actuaciones practicadas por la Administración que tenía tramitando actas por cuantías considerables basadas en el incumplimiento de la obligación de retener de las entidades que satisfacían este tipo de conceptos, que debían ser asimilados al salario, y fundamentalmente porque (iii) consideraba que era una cuestión antigua ya debatida y resuelta por el Real Decreto 1006/1985 de 26 de junio por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, que se remite, como se ha comentado al Convenio Colectivo para la Actividad de Fútbol Profesional de 1992 que, expresamente, califica la contraprestación percibida por la cesión de derechos de imagen como un concepto retributivo incluido en el salario del deportista [transcripción de las intervenciones del Sr. Martínez Noval por el Grupo Sociales en la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda del 6 y 21 de noviembre de 1996 ante el Pleno y Diputación Permanente, Diarios de sesiones números 100 (pág. 2616) y 42 (pág. 2101) respectivamente].

Los grupos Popular y catalán, que promueven la modificación legislativa, fundamentan su posición en argumentos de orden tanto teórico como práctico. En el orden práctico se aduce que en este tipo de figuras de explotación o de comercialización de los derechos de imagen (...) “se estaba produciendo una elusión impositiva absolutamente generalizada (...). Lo que se busca es precisamente que estas figuras entren en la tributación que, a esas figuras se les apliquen unos rendimientos que permitan mejorar la tesorería pública, que permitan someter a tributación algunos (...) contratos que actualmente estaban en una clara elusión fiscal (...). [transcripción de la intervención del Sr. Martínez-Pujalte López en la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda del 6 de noviembre de 1996, Diario de sesiones nº 100, pág. 2632.

“3. Otros rendimientos del capital mobiliario. Quedan incluidos en este epígrafe, entre otros: g) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización”.

Algunos autores han subrayado que con ello “se ponía fin de esta forma a una de las principales polémicas existentes: la Ley calificaba claramente, a efectos fiscales, dichos rendimientos como procedentes del capital y no del trabajo personal. Obviamente debía entenderse que ésta sería su calificación siempre y cuando su explotación no se realizase en el ámbito de una actividad empresarial o profesional”¹⁰⁰.

Asimismo, casi en idénticos términos, esta misma referencia se incluyó en el artículo 23.4 e) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del IRPF, realizando una salvedad respecto a las actividades económicas:

“4. Otros rendimientos del capital mobiliario. Quedan incluidos en este epígrafe, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie: e) los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.”

Desde nuestro punto de vista, compartiendo la opinión de SIMÓN ACOSTA¹⁰¹ de que a partir del año 1997 no se produce una modificación en el tratamiento fiscal de derecho a la imagen, sino más bien una precisión normativa que vino a concretar lo que previamente se deducía de la descripción genérica del concepto de rendimiento de

¹⁰⁰ AAVV. (Coord. I. NÚÑEZ ZUBILLAGA), *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Comentarios a la Ley 35/2006 y al Real Decreto 439/2007*, Aranzadi, Cizur Menor, 2007, pág. 628.

¹⁰¹ “No tiene razón de ser que las retribuciones percibidas por la cesión del derecho a la explotación de la imagen sea siempre un rendimiento de capital mobiliario porque, según el tipo de actividad del cedente y de la naturaleza jurídica del contrato de cesión, aquéllas pueden ser rendimientos del trabajo, de capital mobiliario o incluso rendimiento de actividades económicas”. SIMÓN ACOSTA, E., “Cesión de derechos de imagen”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm.17, enero 2001, pág. 74.

capital mobiliario. Por lo tanto, tales rentas podrán calificarse como rendimientos del trabajo (permitiéndose la deducción de determinados gastos como por ejemplo cuotas sindicales o gastos de Seguridad Social); como rendimientos de capital mobiliario (sin posibilidad de deducción de gastos); o como rendimientos de actividades económicas (permitiéndose la deducción de gastos de conformidad con la normativa del Impuesto sobre Sociedades), tal y como señala el Tribunal Supremo en el fundamento sexto de su sentencia de 5 de mayo de 2011, rec. 796/2007:

“En efecto, la consideración general de rendimientos del capital mobiliario de los procedentes del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su explotación (artículo 37.3), afecta, en principio, por igual, a cualquier persona, deportista o no, que decida "ceder" sus derechos individuales de imagen o consienta o autorice su explotación por un tercero. En el caso de que la persona en cuestión decida explotar directamente sus derechos de imagen, los rendimientos en cuestión serán gravados como rendimientos empresariales o profesionales según proceda (artículo 51.Dos .a) del Reglamento de la Ley 18/91), mientras que si lo ceden a un tercero, de forma individual, se entiende, a partir del 1 de enero de 1997, que los rendimientos que obtengan tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario.

Ahora bien, esa regla tiene una clara excepción, que no es otra que el caso en que el titular del derecho de imagen esté ligado al pagador del mismo por un vínculo laboral, supuesto en el que el contenido económico de los derechos de imagen del deportista no es separable del contrato laboral, formando parte, por tanto, de la remuneración de los servicios en que dicha

relación se concreta. Así lo ha entendido la doctrina mayoritaria que se ha ocupado del alcance de la modificación introducida por esa Ley 13/96”.

Asimismo, y con el objeto de evitar la utilización abusiva de sociedades interpuestas, la Ley 13/1996 instauró un régimen (será objeto de análisis específico más adelante) de transparencia fiscal (similar al régimen de transparencia fiscal internacional) consistente en la imputación al deportista de las rentas obtenidas a través de sociedades, siempre y cuando reunieran una serie de requisitos. Tal y como apunta VEGA BORREGO¹⁰², las consecuencias más relevantes de este nuevo régimen de imputación de rentas fueron dos: (i) reconocer desde un punto de vista normativo el esquema habitual de cesión de derechos entre los deportistas profesionales y las entidades deportivas; (ii) permitir este esquema contractual siempre y cuando los rendimientos del trabajo percibidos por el deportista representen al menos el 85% de la suma de estos rendimientos más la total contraprestación que el mismo empleado satisfaga (*entendemos que el autor se refiere a obtenga*) por los derechos de imagen cedidos a la entidad residente o no residente primer cesionario de los mismos.

2.3 El régimen fiscal actual de la cesión de los derechos de imagen

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 no introduce ningún cambio sustancial en la regulación de los derechos de imagen, esto es:

¹⁰² VEGA BORREGO, F.A. “La utilización de sociedades húngaras para la cesión de derechos de imagen de futbolistas de equipos españoles y el concepto de beneficiario efectivo de los convenios para evitar la doble imposición”. *Revista Jurídica del Deporte* número 21/2007. Editorial Aranzadi, pág. 2.

- Se califican con carácter general como rentas del capital mobiliario de acuerdo con lo establecido en el artículo 25.4 de la Ley 35/2006¹⁰³.
- Se plantea la posibilidad de que puedan calificarse como rendimientos de actividades económicas en la medida en que la explotación de derechos de imagen se efectúe en el marco de una actividad económica.
- Se consagra el régimen de imputación de rentas en su artículo 92 de la Ley¹⁰⁴.

¹⁰³ 4. Otros rendimientos del capital mobiliario.

Quedan incluidos en este apartado, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

(...)

d) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.

¹⁰⁴ Artículo 92. Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen

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

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

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

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

2. La imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado anterior por los actos allí señalados.

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

4.

1.º Cuando proceda la imputación, será deducible de la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a la persona a que se refiere el párrafo primero del apartado 1:

a) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera

cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

c) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible.

d) El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

e) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

2.º Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la imputación.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

Estas deducciones no podrán exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible.

5.

1.º La imputación se realizará por la persona física en el período impositivo que corresponda a la fecha en que la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada, salvo que por dicho período impositivo la persona física no fuese contribuyente por este impuesto, en cuyo caso la inclusión deberá efectuarse en el primero o en el último período impositivo por el que deba tributar por este impuesto, según los casos.

2.º La imputación se efectuará en la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45 de esta Ley.

3.º A estos efectos se utilizará el tipo de cambio vigente al día de pago o satisfacción de la contraprestación acordada por parte de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1.

6.

1.º No se imputarán en el impuesto personal de los socios de la primera cesionaria los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por ésta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada por la persona física a que se refiere el primer párrafo del apartado 1. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

2.º Los dividendos o participaciones a que se refiere el ordinal 1.º anterior no darán derecho a la deducción por doble imposición internacional.

3.º Una misma cuantía sólo podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste.

Tampoco lo hace la reciente Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias¹⁰⁵.

2.4 La explotación de los derechos de imagen del deportista

La explotación por parte del deportista de sus derechos de imagen de forma directa, puede recibir distinta calificación fiscal: rendimientos del trabajo, rendimientos del capital mobiliario o rendimientos de actividades económicas.

Nos encontraremos con rendimientos del trabajo en aquellos casos en los que el futbolista cede sus derechos de imagen al club empleador y éste le abona rendimientos por tal cesión. No obstante, el deportista puede igualmente obtener rentas procedentes de los derechos de imagen de entidades con las que no mantiene una relación laboral. En estos casos, y tal y como apunta TOVILLAS MORÁN, no parece que la calificación

7. Lo previsto en los apartados anteriores de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno y en el artículo 4 de esta ley.

8. Cuando proceda la imputación a que se refiere el apartado 1, la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del mismo deberá efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a personas o entidades no residentes por los actos allí señalados.

Si la contraprestación fuese en especie, su valoración se efectuará de acuerdo con lo previsto en el artículo 43 de esta ley, y se practicará el ingreso a cuenta sobre dicho valor.

La persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 deberá presentar declaración del ingreso a cuenta en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda. Al tiempo de presentar la declaración deberá determinar su importe y efectuar su ingreso en el Tesoro.

Reglamentariamente se regulará el tipo de ingreso a cuenta.

¹⁰⁵ Publicado en BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, páginas 96860 a 96938 (79 págs.)

de las rentas percibidas sea la de rentas del trabajo sino la de rentas de actividades económicas o rentas del capital mobiliario, dependiendo si dispone de una infraestructura de medios materiales y humano o no¹⁰⁶.

2.4.1 Introducción y previsiones normativas

La actual norma del IRPF realiza tres menciones a los derechos de imagen:

- Artículo 25.4 de la LIRPF al enumerar las distintas rentas que forman parte del capítulo de rendimientos de capital mobiliario:

“4. Otros rendimientos del capital mobiliario.

Quedan incluidos en este apartado, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

(...)Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.”

- Artículo 92 LIRPF al regular el régimen especial de imputación de rentas. Este apartado será objeto de análisis específico posterior, dada su complejidad.
- Artículo 101 LIRPF en el cual se regula la retención a practicar sobre los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de imagen, que será del 24%:

“10. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen, cualquiera que sea su calificación, será el 24 por ciento. El

¹⁰⁶ TOVILLAS MORÁN, J.M., “Comentarios a la calificación jurisprudencial de las rentas por explotación de derechos de imagen”. Aranzadi, Jurisprudencia Tributaria nº12, nov. 2003, pág. 27.

porcentaje de ingreso a cuenta en el supuesto previsto en el artículo 92.8 de esta Ley será del 19 por ciento.”

En virtud de lo expuesto previamente, entendemos que la calificación general que tienen los derechos de imagen en la LIRPF es la de rendimientos de capital mobiliario, excepto que nos encontremos ante la explotación de la imagen en el marco de una actividad económica¹⁰⁷. En esta línea conviene recordar las palabras de FALCÓN Y TELLA, quien considera que “es una norma meramente declarativa o aclaratoria dado el carácter ejemplificativo de la relación en que se incluye que se limita a reconocer la naturaleza tributaria que, en principio, corresponde a los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen; y de una norma residual, en el sentido de que no excluye que tales rendimientos deban calificarse a efectos fiscales como procedentes del trabajo (cuando los perciba directamente el trabajador de su empleador) o como empresariales, especialmente en el caso de sociedades”¹⁰⁸.

Por lo tanto, nos encontraremos con la calificación de rendimientos de actividades económicas cuando el deportista disponga de una estructura tanto en capital humano como material capaz de llevar a cabo su gestión de los derechos de imagen. En caso contrario, estaremos ante un rendimiento de capital mobiliario cuando únicamente el futbolista cede a un tercero su explotación para un determinado acto o contrato. Por último, nos encontraremos ante un rendimiento del trabajo si la cesión se enmarca dentro del propio contrato federativo suscrito entre el club y el deportista.

¹⁰⁷ MENENDEZ MORENO, A. se hace eco de la problemática que plantea la distinta calificación fiscal de la renta en su artículo “La calificación de los derechos de imagen en los deportistas en el IRPF”, Revista Quincena Fiscal, núm.10/2015, Ed. Aranzadi, 2015, pág. 1 (versión electrónica).

¹⁰⁸ FALCÓN Y TELLA, R., “El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas”, Revista Española de Derecho Deportivo, n° 9, enero-junio 1998, pág. 8.

2.4.2 La cesión en el ámbito de la relación laboral

Los deportistas pueden encontrarse vinculados con un club o entidad deportiva por medio de una relación laboral, pudiéndose calificar las rentas obtenidas por éste como rendimientos del trabajo de conformidad con lo previsto en el artículo 17 de la LIRPF¹⁰⁹. Asimismo, el propio artículo 17.2 de la LIRPF señala que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial, entre los que se encuentran los deportistas profesionales, definidos en el artículo 1.2 del Real Decreto 1006/1985 como aquellos que en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución.

En la misma línea se pronuncia el artículo 7.3 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, que regula el régimen laboral especial de los deportistas profesionales:

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

Ante esta situación, cabe preguntarse: ¿los derechos de imagen deben calificarse en todo caso como rendimientos de capital mobiliario porque expresamente lo indica la LIRPF?,

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

¿es viable la calificación como rendimientos del trabajo de conformidad con la LIRPF y el Real Decreto 1006/985?

Para dirimir esta cuestión, nos encontramos con dos corrientes doctrinales:

- Por una parte, aquellos que entienden que la existencia de un precepto específico relativo a los rendimientos de capital mobiliario imposibilita su catalogación como rendimientos del trabajo¹¹⁰.
- Por otra parte, otros autores¹¹¹ consideran que cumpliéndose determinados requisitos, estas rentas deben calificarse como rendimientos del trabajo. Los requisitos a cumplir, serían los siguientes:
 - La utilización de la imagen sea inherente al desempeño del trabajo del deportista.
 - Las rentas no se deriven de una explotación diferenciada por parte de un tercero ajeno a la relación laboral.
 - El uso y utilización de la imagen del deportista por parte del club o entidad deportiva sea consustancial a la prestación del trabajo que conlleva la firma del contrato laboral especial.

Desde nuestro punto de vista, la cuestión estriba en determinar el ámbito en el que se produce la explotación de los derechos de imagen del jugador. Las rentas percibidas directamente por el club por la explotación de los derechos de imagen del jugador en el

¹¹⁰ RODRÍGUEZ SANTOS, F.J., "Los derechos de imagen en el nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas", *Crónica Tributaria*, nº 89, 1999, pág. 130; JÍMENEZ COMPAIRED, I., "El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen", *Marcial Pons*, 2001, págs. 74, 75 y 77.

¹¹¹ CARMONA FENÁNDEZ, N. "Derechos de imagen y transparencia", *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, ISSN 1130-4901, Nº. 79, 1997, pág. 60; CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES, A., "Los impuestos del deporte", Editorial Aranzadi, 1999, pág. 236; MENÉNDEZ MORENO, A., "Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Estudios sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, 2000, pág. 634.

ámbito estrictamente deportivo originarían rendimientos del trabajo. Se puede expresar gráficamente de la siguiente manera:

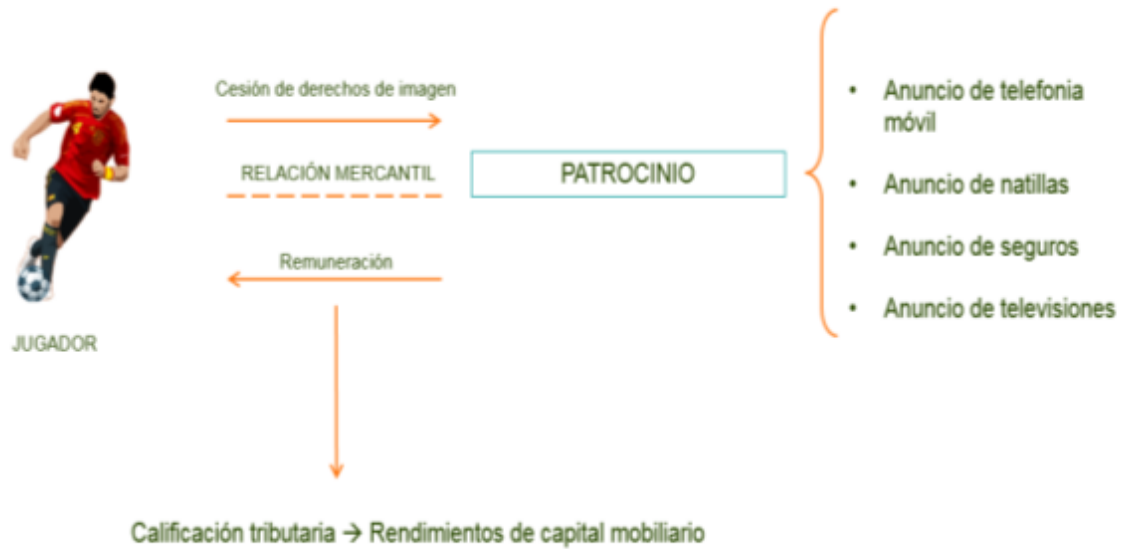


Sin embargo, las rentas derivadas de la cesión de los derechos de imagen no vinculados con el ámbito laboral, se calificarían como rendimientos de capital mobiliario. En este mismo sentido se pronuncia MORÓN PERÉZ¹¹² al afirmar que “cuando el cesionario sea un tercero que no esté ligado con el deportista en virtud de una previa relación laboral o de prestación de servicios deportivos”, estaremos ante rendimientos de capital mobiliario. En un pronunciamiento sobre la calificación de las rentas percibidas por un deportista amateur, la DGT (0954-00), indica claramente que en el caso de que, sin existir una relación laboral y tampoco una ordenación de medios (organización

¹¹² MORÓN PEREZ, C.: “La tributación de los deportistas”, Anales del derecho, núm. 30, Editum, Murcia, 2012, págs. 164-195.

empresarial o profesional), el cedente de los derechos de imagen perciba cantidades derivadas de la cesión de los mismos, se calificarán como rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención.

Se puede expresar gráficamente de la siguiente forma:



Siguiendo a PEDREIRA MENÉNDEZ al señalar que el contrato laboral entre el deportista y el club incluye la cesión del derecho a la explotación de su imagen dentro del ámbito de las actuaciones deportivas en las que participe el club, pero no fuera de las mismas (incluyéndose explotación en camisetas, fotos, posters, anuncios...)¹¹³.

En esta misma línea, cabe citar igualmente a COORDERO SAAVEDRA al apuntar que “esta aparente fórmula simplista no puede conducirnos al equívoco en la calificación de las rentas que puedan tener por premisa la contraprestación económica por cesión de derechos de imagen, pues si la operación opera de forma directa entre un trabajador y un

¹¹³ PEDREIRA MENÉNDEZ, J. “La doctrina del TEAC ante la cesión de derechos de imagen a sociedades holandesas”, ob. Cit, pág. 2461.

empresario, complementando el contrato laboral o en negocio jurídico independiente pero que refleja compromisos concebidos como insertos en el trabajo principal, a efectos fiscales no puede estarse ante otra calificación que no sea los propiamente concebidos como rendimientos del trabajo, atendida la naturaleza que representa la cesión”, señalando igualmente que “en cambio, cuando estemos en presencia de negocios jurídicos ajenos a la prestación laboral, cediendo la imagen para fines de rentabilidad comercial, la calificación de los rendimientos percibidos reviste las características propias para ser consideradas como de capital mobiliario, en tanto provenientes de derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente, y siempre que, asimismo, no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el sujeto”¹¹⁴.

La DGT se ha pronunciado al respecto¹¹⁵ en virtud de la cual la entidad consultante suscribe con algunos de sus empleados un contrato de trabajo temporal, de relación laboral especial para deportistas profesionales, al amparo del Real Decreto 1006/85, de 26 de junio. Asimismo, esta entidad ha suscrito con dichos empleados sendos contratos de cesión de derechos de explotación de la imagen con la misma duración del contrato de trabajo citado.

La DGT concluye lo siguiente aplicando la Ley 18/1991, cuya redacción como hemos señalado previamente es muy similar a la actual:

“En consecuencia, de acuerdo con este precepto, las retribuciones derivadas del contrato de trabajo, de relación laboral especial para deportistas profesionales, tendrán la naturaleza de rendimientos del trabajo, sujetos a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las

¹¹⁴ COORDERO SAAVEDRA, L., “Las rentas por cesión de derechos de imagen. Calificación en el derecho interno y en los convenios para evitar la doble imposición”, ob. Cit, pág. 426.

¹¹⁵ En su consulta 1859-99, de 14 de octubre de 1999.

Personas Físicas, que deberá efectuarse conforme a lo previsto en los artículos 45 y siguientes del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre.

Por otra parte, el consultante manifiesta que tiene concertados con sus empleados otros contratos de cesión de derechos de explotación de la imagen, lo que nos lleva al artículo 37.3.g) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que califica de rendimientos del capital mobiliario:

«g) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.»

(...)

A) Si la entidad consultante tiene suscrito con sus empleados un contrato de relación laboral especial y otro de cesión de derechos de explotación de la imagen, la retención a efectuar será:

- Por los rendimientos del trabajo derivados del contrato de relación laboral especial, el tipo de retención que proceda, de acuerdo con lo previsto en los artículos 75 y siguientes del Reglamento, con el mínimo del 20 por 100 (artículo 80.2).

- Por las retribuciones derivadas del contrato de cesión de derechos de imagen, el 20 por 100 (artículo 94 del Reglamento).

B) Si la entidad consultante tiene concertado con otras personas o entidades, distintas de los deportistas, contratos de cesión de los derechos de imagen, sería de aplicación lo señalado en los apartados 1º y 2º de esta

consulta, si bien el especial mecanismo de inclusión en la base imponible se regula, en la actualidad, en el artículo 76 de la Ley 40/1998.”

Este mismo criterio ha seguido el TEAC en su resolución 4666/2002 de fecha 15 de junio de 2005, en concreto en el fundamento de derecho sexto:

“Con arreglo a la modificación que la citada Ley introdujo en el artículo 37.3 de la entonces vigente Ley 18/91 (RCL 1991, 1452, 2388) , del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

a) Tributan como rendimientos del trabajo personal las contraprestaciones satisfechas directamente por los clubes de fútbol a sus jugadores, excepto las originadas por la utilización de su imagen.

b) Las ocasionadas por dicho concepto, abonadas directamente por los Clubes a los deportistas, tributarán como rendimientos del capital mobiliario y quedarán sometidos a la pertinente retención.

c) Imputación en el Impuesto sobre la Renta de los deportistas, como una categoría especial de renta, distinta de los rendimientos del trabajo y de los rendimientos del capital mobiliario, de las cantidades satisfechas por los Clubes a terceros por la utilización de la imagen de los deportistas, siempre que los rendimientos del trabajo obtenidos por éstos en el período sean inferiores al 85% de la suma de los citados rendimientos y de las cantidades percibidas de las entidades cesionarias de los derechos de imagen.

d) Los pagos hechos por los Clubes a las Sociedades interpuestas en concepto de derechos de imagen, y siempre que sean residentes, estarán sometidos a retención.”

La Audiencia Nacional en numerosas ocasiones¹¹⁶ se ha pronunciado en relación al tratamiento fiscal con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 13/1996, señalando lo siguiente:

“Conforme a lo preceptuado en estas normas, los rendimientos obtenidos por la explotación del derecho de imagen, son considerados como rendimientos, sea cual fuera el título jurídico por el que se hayan obtenido, calificándose de «rendimientos del capital mobiliario», en el supuesto de cesión, o como «rendimientos de trabajo», en el caso de no cesión, al incluirse en el concepto de salario.”

El Tribunal Supremo también ha tenido ocasión de pronunciarse al respecto en su sentencia de 18 de octubre de 2011, rec. 2695/2007. En su fundamento de derecho tercero establece lo siguiente:

“Esta cuestión ya ha sido resuelta por la jurisprudencia de esta Sala de la que son exponentes las sentencias de 25 de junio de 2008 y 26 de enero de 2011, muy posteriores a las citadas en el escrito de interposición. En esta última se dijo:

“el contrato laboral entre el jugador y el club incluye la cesión del derecho a la explotación de su imagen dentro del ámbito de las actuaciones deportivas en las que participe el club, pero esta tesis no puede predicarse fuera del ámbito deportivo. El jugador es contratado para que se desarrolle una relación laboral dentro de dicho ámbito, donde su imagen va a ser difundida al público en general, por lo que cabe afirmar que cuando se

¹¹⁶ Entre otras, sentencias de 10 de junio de 2010, rec. 413/2008 (fundamento jurídico tercero), 13 de junio de 2002, rec. 115/2000 (fundamento jurídico séptimo), 5 de marzo de 2008, rec. 94/2006 (fundamento jurídico séptimo), 14 de noviembre de 2007, rec. 819/2004 (fundamento jurídico octavo), 7 de junio de 2007, rec. 440/2004 (fundamento jurídico quinto), 30 de mayo de 2007, rec. 306/2004 (fundamento jurídico séptimo).

firma el contrato laboral se puede entender implícita la cesión de la imagen. Ahora bien, el contrato federativo no autoriza la utilización del nombre y la imagen del futbolista por parte del club fuera de los eventos deportivos propiamente dichos, por lo que existe la posibilidad de una explotación de la imagen al margen del ámbito laboral, que puede hacerse bien al club, bien a otra entidad, por lo que la calificación de las rentas como rendimientos del trabajo o por cedentes de la explotación de un derecho de imagen dependerá de las circunstancias de cada caso concreto”.

Por lo tanto, aun admitiendo la tesis de la recurrente de la posibilidad de la cesión de los derechos de la imagen del jugador, ésta habrá de concretarse únicamente a los supuestos de explotación de esa imagen fuera de lo que es el ámbito propio de su actuación deportiva, porque si lo es dentro de ese marco profesional, estaría incardinada en el seno de la relación laboral, y las cantidades pagadas, independientemente de que fueran satisfechas a una sociedad merecerán la calificación de rentas del trabajo personal”

Igualmente, la sentencia del Tribunal Supremo¹¹⁷, ya vino a establecer la excepción a la regla general de calificación de la renta como rendimiento de capital mobiliario al señalar que *“esta regla tiene una clara excepción, que no es otra que el caso en que el titular del derecho de imagen esté ligado al pagador del mismo por un vínculo laboral, supuesto en el que el contenido económico de los derechos de imagen del deportista no es separable del contrato laboral, formando parte por tanto, de la remuneración de los servicios en que dicha relación se concreta. Así lo ha entendido la doctrina mayoritaria que se ha ocupado del alcance de la modificación introducida por esa Ley 13/1996”.*

¹¹⁷ Sentencia de 5 de mayo de 2011, Rec. 796/2007 en su fundamento de derecho sexto.

2.4.2.1 La tributación como rendimientos del trabajo

Los rendimientos se integrarán en la base imponible general del contribuyente, sin que pueda deducirse gasto alguno tributando al tipo impositivo marginal del contribuyente. El jugador únicamente podría deducirse los gastos generales previstos en el artículo 19 LIRPF:

- Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.
- Las detracciones por derechos pasivos.
- Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.
- Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca.
- Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.

La reciente Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el R.D. Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias introduce a partir de 1 de enero de 2015, la posibilidad de deducir en concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales.

Igualmente, y tratándose de contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a

un nuevo municipio, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, se incrementará dicha cuantía, en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente, en 2.000 euros anuales adicionales.

Asimismo, la entidad pagadora deberá practicar la retención correspondiente en función de la escala progresiva de retenciones, con tipos entre el 24,75% y el 52%. Con la nueva Ley del IRPF, Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (en adelante, Ley 26/2014), se modifican los porcentajes de retención. En lo que se refiere a las retenciones sobre los rendimientos del trabajo, en el 2015 el tipo mínimo pasa del 24,75% al 20%, y al 19% en 2016. Por su parte el tipo marginal máximo será del 47% en 2015 y del 45% en 2016 a partir de ingresos de 60.000 euros. No obstante, el Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico¹¹⁸ ha reducido el tipo mínimo de retención en el ejercicio 2015 al 19,50%, así como el tipo máximo del 47% al 46% a partir de 1 de julio de 2015.

Igualmente, es importante destacar la posible aplicación de la reducción prevista en el artículo 18 LIRPF relativa a los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo. Conforme a este artículo, es posible la práctica de una reducción del 30% que se aplicaría sobre los rendimientos íntegros en el caso de que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como

¹¹⁸ BOE núm. 165, de 11 de julio de 2015, páginas 57681 a 57697 (17 págs.).

obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo¹¹⁹. En cualquier caso, deberán tenerse en cuenta las siguientes cuestiones:

- En el caso de que los rendimientos del trabajo con un periodo de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo se aplicará la reducción si el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.
- La reducción se aplicaría en todo caso hasta el importe máximo de 300.000 euros.

Como último punto para determinar los rendimientos netos del trabajo, cabe señalar que éstos se minorarán en un importe entre 2.652 euros y 4.080 euros de conformidad con los rendimientos netos obtenidos por el jugador, no pudiendo ser negativo el saldo derivado de dicha operación¹²⁰.

¹¹⁹ Artículo 11.1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

- a) Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo que excedan de los importes previstos en el artículo 9 de este Reglamento.
- b) Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de lesiones no invalidantes.
- c) Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.
- d) Las prestaciones por fallecimiento, y los gastos por sepelio o entierro que excedan del límite exento de acuerdo con el artículo 7.r) de la Ley del Impuesto, de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.
- e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo.
- f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.
- g) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

¹²⁰ Artículo 20.1. El rendimiento neto del trabajo se minorará en las siguientes cuantías:

2.4.3 La cesión en el ámbito de una relación mercantil

Tal y como hemos apuntado previamente, la calificación tributaria en estos casos se debatirá entre la de rendimientos del capital mobiliario y rendimientos de actividades económicas. A continuación analizamos su tributación concreta en cada caso.

2.4.3.1 Los derechos de imagen como rendimientos de capital mobiliario

En virtud de lo expuesto previamente, el artículo 25.4 de la LIRPF señala que se incluyen como rendimientos del capital mobiliario, los rendimientos “procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”. Por lo tanto, estas rentas tendrán la calificación de rendimiento de capital mobiliario, siempre y cuando se ceda el derecho para la explotación de la imagen o bien se presente consentimiento o autorización para su utilización y dicha explotación no se efectúe:

-
- a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 9.180 euros: 4.080 euros anuales.
 - b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 9.180,01 y 13.260 euros: 4.080 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 9.180 euros anuales.
 - c) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo superiores a 13.260 euros o con rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros: 2.652 euros anuales.

- En el marco de una actividad económica, lo cual es coherente en línea con lo establecido en el artículo 21 de la LIRPF¹²¹.
- Tampoco pueda encuadrarse como rendimiento del trabajo. No es necesario por lo tanto que exista una relación laboral con la persona o entidad cesionaria de los derechos de imagen.

En la práctica, nos encontramos con rendimientos de capital mobiliario cuando el deportista cede sus derechos de imagen a empresas patrocinadoras, o a empresas de publicidad (i.e., contratos de patrocinio de ropa, anuncios de publicidad...) y siempre y cuando el deportista no disponga de estructura suficiente para calificar estas rentas como rendimientos de actividades económicas, catalogándose estos contratos como arrendamiento de servicios o asimilados. Gráficamente se expresaría así:



¹²¹ “Art. 21.1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste.”

La DGT¹²² indica que las cantidades percibidas por los deportistas que son amateur y que no dispongan de una ordenación de medios, para la utilización de prendas deportivas con marcas, “deben encuadrarse dentro del concepto de cesión del derecho de imagen (...) con la calificación de rendimientos de capital mobiliario”¹²³.

Dentro de los rendimientos incluidos en dicho artículo se encuentran los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización

¹²² En su consulta 0954-00, de 26 de abril de 2000.

¹²³ En relación con la actividad de un deportista (piloto de motocross V2228-09, jugador de golf V1795-2008), señala la DGT que la actividad que éste desarrolla se enmarca dentro del artículo 27.1 de la Ley del IRPF y constituye, por tanto, una actividad económica, siempre que supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Esto supone que la cesión del derecho de imagen de dicho deportista o del consentimiento o autorización para su utilización, realizado en el ámbito de la referida actividad, tendrá la consideración de rendimientos de actividades económicas.

En términos similares nos encontramos pronunciamiento sobre la actividad profesional de modelo publicitario (V1549-05), donde la DGT indica que, la cesión del derecho a la explotación de la imagen realizado en el ámbito de la referida actividad, tendrá la consideración de rendimientos de actividades económicas si existe una 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. Dentro del ámbito de la actividad profesional de modelos publicitarios, la DGT se pronuncia (V-2175-09) sobre el hecho de considerar como procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen los rendimientos satisfechos a los modelos publicitarios por la explotación de su imagen, bien sea total o parcial (es decir, sólo mostrando parte de su anatomía sin que permita la identificación del modelo interviniente).

Por lo que se refiere a los rendimientos derivados de la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos, la DGT (0365-02 y 1241-04) señala que tendrán la calificación como rendimientos de actividades económicas, siempre que supongan 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. En este caso, las consultas se pronunciaban sobre las actividades de matadores de toros, novilleros y rejoneadores y, de picadores y banderilleros, respectivamente. En el primero de los casos, los citados eran los jefes de la cuadrilla y, por tanto, los que contrataban a los miembros de la misma y asumían por ello, respecto a éstos, la condición de empleador, con el fin de intervenir en un espectáculo público, lo que comporta la ordenación por cuenta propia necesaria para calificar los rendimientos como derivados de una actividad económica. En el segundo supuesto, los picadores y banderilleros no realizan la ordenación por cuenta propia de los medios que antes se indicaba y, por tanto, los rendimientos correspondientes a la cesión de los derechos de imagen se califican como rendimientos de capital mobiliario.

En términos similares se pronuncia la DGT en su consulta 0367-02, de fecha 8 de marzo de 2002: “De acuerdo con lo anterior, y en cuanto proceda calificar como actividad económica la desarrollada por los matadores de toros –por realizar la ordenación por cuenta propia en los términos del artículo 16.3 de la Ley del Impuesto-, las cantidades percibidas por la cesión de sus derechos de imagen se calificarán como rendimientos de actividades económicas.” Por el contrario, si la actividad desarrollada por el matador no pudiera ser calificada como actividad económica, las cantidades correspondientes a los derechos de imagen tendrían la consideración de rendimientos del capital mobiliario, de conformidad con lo establecido por la DGT en su consulta 0365-02, de fecha 8 de marzo de 2002.

para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.

En el mismo sentido se pronuncia la DGT en otra serie de consultas¹²⁴:

“No obstante, en el caso de que en el contrato de prestación de servicios se ceda, de manera explícita, la explotación del derecho de imagen, en los términos previstos en el artículo 23.4.e) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, la renta percibida por dicha cesión se calificará como rendimiento del capital mobiliario, salvo que la cesión tuviera lugar en el marco de una actividad económica”.

Coinciden FALCÓN Y TELLA “en este supuesto estaríamos ante un contrato de arrendamiento de servicios o asimilado, con un contenido o causa similar al que se da en la cesión del derecho de propiedad intelectual”¹²⁵, o PLAZA Y JABAT “normalmente tendrá la naturaleza de un arrendamiento de servicios cuando la prestación se realice por un profesional en régimen de independencia y sin sujeción a la esfera organizativa y directiva de una empresa (Sentencias del Tribunal Supremo 13 de julio de 1990, ley 1481-411990 y 21 de septiembre de 1990 Ley 1853JF/0000) y de los contratos que tenga por objeto la explotación de una imagen ya fijada, ya sea por el propio titular del derecho a la imagen que lo explota directamente o por un tercero autorizado por el titular del derecho que se dedica a la explotación empresarial o profesional de su imagen¹²⁶.

¹²⁴ Consultas 1088-03 y 1089-03 de fecha 30 de julio de 2003.

¹²⁵ FALCÓN Y TELLA, R. “El régimen tributario de los derechos de imagen”, ob cit, págs. 5-6.

¹²⁶ PLAZA Y JABAT, S. “El derecho a la imagen, su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario”, ob. Cit, págs. 96 y 97.

En la medida en que los rendimientos se califiquen como rentas del capital mobiliario, el contribuyente podrá aplicar la reducción del 40% (como veremos con posterioridad, se ha modificado en 2015 la normativa, reduciendo dicha reducción al 30%), de conformidad con lo establecido en el artículo 26.2 LIRPF:

“2. Los rendimientos netos previstos en el apartado 4 del artículo 25 de esta Ley con un período de generación superior a dos años o que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.”

En virtud de lo expuesto previamente, cabe la aplicación de la reducción del 40% en los siguientes casos:

- Que los rendimientos tengan un periodo de generación superior a dos años. En el supuesto de que se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al periodo de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento sea superior a dos.
- Que los rendimientos se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular. De acuerdo con los supuestos regulados en el artículo 21 del RIRPF, aplicaría a los siguientes supuestos: (a) importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento; (b) indemnizaciones percibidas del arrendatario o subarrendatario por daños o desperfectos, en los supuestos de

arrendamiento, y (c) importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio. En ninguno de los supuestos anteriormente mencionados aplicará la renta irregular a los derechos de imagen.

En este mismo sentido se pronuncia la DGT¹²⁷:

“Debe contemplarse, por último, la posibilidad de que algunas de las prestaciones satisfechas por la entidad consultante puedan considerarse encuadradas dentro del concepto de derechos de imagen, y ello en base a lo dispuesto en los artículos 25 y 102 de la Ley de Propiedad Intelectual, que establece que los derechos económicos a favor de los actores intérpretes derivan de la reproducción, pública o privada, de las obras en las que actúan, por lo que podrían ser conceptuados como derechos de imagen.”

En este caso, sería de aplicación lo previsto en el artículo 25.4.d) de la Ley del IRPF, que conceptúa como rendimientos del capital mobiliario a:

"Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica."

Dicho lo anterior, este Centro se ratifica en el criterio expuesto sobre la calificación de los rendimientos, sin que la entrada en vigor el 1 de enero de 2007 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 (BOE del día 29), comporte alteración alguna en su contenido, modificándose únicamente las referencias normativas.

¹²⁷ Consulta vinculante V1178/2007, de fecha 6 de junio de 2007.

Respecto a la aplicación de la reducción del 40 por 100 (regulada en los artículos 18.2 y 26.2 de la Ley del Impuesto), operativa en el primer caso (trabajo) sobre los rendimientos íntegros y en el segundo (capital mobiliario) sobre los rendimientos netos, la imputación de ambas clases de rendimientos al período impositivo de su exigibilidad por el perceptor (así lo establece el artículo 14.1 de la Ley del IRPF) comportaría imputar a un único período impositivo los rendimientos a que diera lugar la sentencia o transacción, rendimientos que abarcarían un período de más de diez años (según la consulta desde 1 de enero de 1995 hasta el momento actual o posterior).

Por tanto, cabe concluir que a los rendimientos de la propiedad intelectual que la entidad distribuya o vaya a distribuir entre sus asociados y que provengan de reclamaciones judiciales que acumulen rendimientos correspondientes a períodos temporales superiores a dos años les resultará aplicable la consideración de existencia de un período de generación superior a dos años, lo que se traducirá en la aplicación de la reducción del 40 por 100 que recogen los artículos 18.2 y 26.2 de la Ley del Impuesto.

Se han modificado a partir de 1 de enero de 2015 ciertas cuestiones relacionadas con las rentas irregulares de los rendimientos de capital mobiliario, de conformidad con lo establecido en el artículo primero. Quince de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

A continuación reproducimos su contenido:

“Quince. Se modifica el apartado 2 del artículo 26, que queda redactado de la siguiente forma:

«2. Los rendimientos netos previstos en el apartado 4 del artículo 25 de esta Ley con un período de generación superior a dos años o que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.»

En virtud de lo expuesto previamente, la Ley 26/2014 introduce las siguientes modificaciones:

- Se minora el porcentaje de reducción, que ha pasado del previo del 40% al actual del 30%.
- Se establece un límite máximo de 300.000 euros como base para la aplicación de la renta irregular.
- Se ha eliminado la posibilidad de que pueda aplicarse la reducción en el supuesto de los rendimientos de capital mobiliario que se obtengan de forma fraccionada en varios periodos impositivos, de tal forma que se requiere para la aplicación de la reducción, la imputación a un único periodo impositivo.

Adicionalmente, el apartado tercero de la disposición transitoria vigésimo quinta establece un régimen transitorio para adecuar el nuevo régimen a los casos que ya vinieran siendo de aplicación esta reducción bajo el régimen anterior. De este modo, podrán seguir disfrutando de la reducción por irregularidad en el año 2015, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos. Asimismo, si los rendimientos que se benefician de esta reducción derivan de compromisos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015, que tuvieran previsto el inicio de su percepción de forma fraccionada en períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha, la sustitución de la forma de percepción inicialmente acordada por su percepción en un único período impositivo no alterará el inicio del período de generación del rendimiento¹²⁸.

De acuerdo con lo establecido con anterioridad, en la medida en que se cumplan las condiciones señaladas, los rendimientos percibidos de manera fraccionada a partir de la fecha de 1 de enero de 2015 podrán ser reducidos al 30% con el límite de la base máxima de reducción de la cantidad de 300.000 euros anuales. No obstante, la norma exige que este tipo de rentas ya se viniera percibiendo de forma fraccionada previamente a 1 de enero de 2015 y con derecho a reducción, y adicionalmente, que el

¹²⁸ “3. Los rendimientos distintos de los procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de esta Ley, que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015 con derecho a la aplicación de la reducción prevista en los artículos 18.2, 23.3 26.2 y 32.1 de la Ley del Impuesto en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, podrán seguir aplicando la reducción prevista, respectivamente, en los artículos 18.2, 23.3, 26.2 y 32.1 de esta Ley a cada una de las fracciones que se imputen a partir de 1 de enero de 2015, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

En relación con rendimientos previstos en el párrafo anterior derivados de compromisos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015 que tuvieran previsto el inicio de su percepción de forma fraccionada en períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha, la sustitución de la forma de percepción inicialmente acordada por su percepción en un único período impositivo no alterará el inicio del período de generación del rendimiento.”

cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

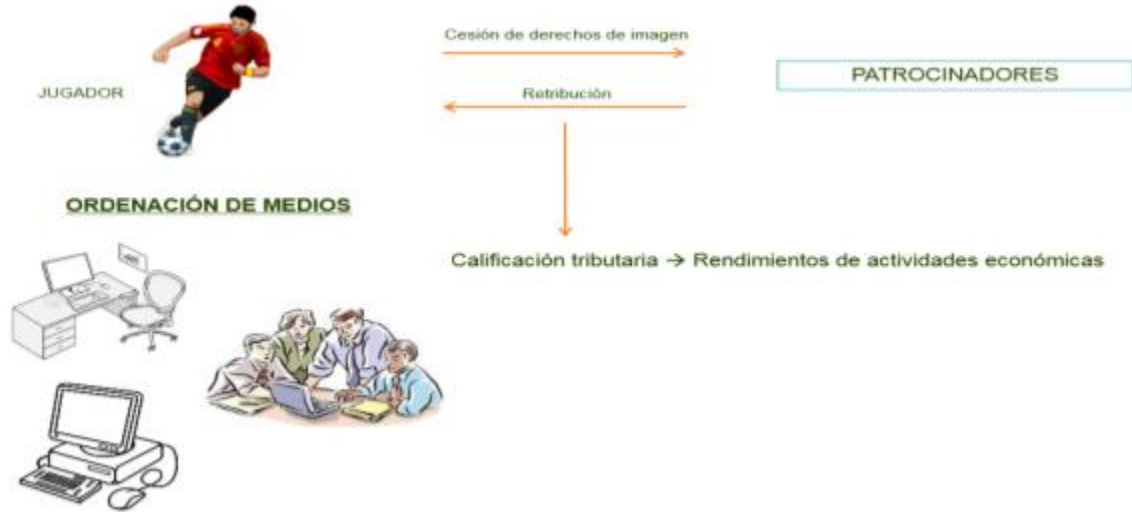
Asimismo, el apartado tercero de la disposición transitoria vigésimo quinta permite en los supuestos de rendimientos derivados de compromisos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015 que tuvieran previsto el inicio de su percepción de forma fraccionada en períodos impositivos que se inicien a partir de la fecha de 1 de enero de 2015 y que cumplieran los requisitos para poder disfrutar de la reducción, modificar la forma de percepción inicialmente acordada por su percepción en un único período impositivo, sin que ello altere el inicio del período de generación del rendimiento.

Por lo que se refiere a la deducibilidad de gastos de los rendimientos de derechos de imagen catalogados bajo capital mobiliario, la norma no permite la deducibilidad de ninguno de ellos. En este punto sí que creemos que debería admitirse la deducibilidad de determinados gastos necesarios para la explotación de la imagen (i.e., pago al agente que interviene en la gestión de la operación comercial, gastos necesarios vinculados al asesoramiento en la planificación de la imagen y asistencia legal...), en caso contrario se estaría gravando una renta ficticia superior a la renta neta real.

2.4.3.2 Los derechos de imagen como rendimientos de actividades económicas

Hemos analizado previamente el tratamiento fiscal de los derechos de imagen como rendimientos de capital mobiliario. En aquellos casos en los que el deportista disponga de una estructura organizativa que implique el empleo de capital humano, bienes económicos y organización enfocada a la explotación de la imagen, estaremos ante rendimientos de actividades empresariales o profesionales, donde diremos que la cesión

se entiende que tiene lugar en el ámbito de una actividad económica. Gráficamente, se expresaría de esta forma:



A tal efecto, conviene traer a colación el artículo 27 de la LIRPF:

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

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.”

En este mismo sentido se ha pronunciado la doctrina “esta calificación tiene lugar cuando el deportista profesional no está sometido a relación laboral alguna con un club o sociedad anónima deportiva; al contrario, el deportista actúa como un profesional, compitiendo generalmente de modo individual y realizando un ordenamiento por su cuenta de los recursos materiales y humanos necesarios para la obtención de la renta. Se trata del caso típico de los tenistas o golfistas”¹²⁹.

Esto es, en este caso, la explotación de los derechos de imagen genera rendimientos de actividades económicas cuando el sujeto titular del derecho a la imagen no efectúa una cesión concreta de sus derechos ni se encuentra en el ámbito global de una relación laboral, sino que el titular lleva de forma autónoma una explotación propia de sus derechos de imagen, asumiendo los riesgos y responsabilidades de la misma y utilizando los recursos humanos y materiales necesarios para ello (sin que la norma precise exactamente cuales deban ser éstos).

La DGT¹³⁰ considera que a pesar de que la actividad se realice de forma esporádica u ocasional, siempre y cuando la finalidad sea la de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios a través de una ordenación por cuenta propia de medios de producción y(o) de recursos humanos, estaremos ante rendimientos de actividades económicas.

La DGT se ha pronunciado en numerosas ocasiones en relación a la naturaleza fiscal de la explotación de los derechos de imagen por parte de personas físicas y los requisitos para su categorización como rendimiento de actividad económica en supuestos relativos a matadores de toros, picaderos y banderilleros, modelos publicitarios o jugadores de

¹²⁹ RODRÍGUEZ LOSADA, S. “Al hilo de los derechos de imagen de deportistas profesionales: calificación de estas rentas desde la perspectiva interna e internacional”, Revista Jurídica del Deporte y Entretenimiento, n° 27, 2009, pág. 146.

¹³⁰ En su consulta de fecha 2070-00, de 15 de noviembre de 2000.

golf. En todos ellos podemos afirmar que como denominador común, viene a considerar que siempre y cuando estemos ante una verdadera explotación económica y se cuente con medios para ellos, no deberá calificarse tales rendimientos como de capital mobiliario¹³¹.

Ahora bien, ¿cuándo podemos decir que nos encontramos ante la existencia de medios materiales y humanos? Lo cierto es que la DGT ha tenido ocasión de pronunciarse al respecto pero en supuestos más relacionados con las sociedades sujetas al régimen de transparencia fiscal y a las entidades de tenencia de valores extranjeros, y no tanto a la explotación de la imagen.

¹³¹ Consulta DGT 365/2002, de 8 de marzo: De acuerdo con lo anterior, en cuanto –conforme al artículo 16.3- los matadores de toros desarrollen una actividad económica, las cantidades percibidas directamente por ellos en concepto de derechos de imagen se calificarán como rendimientos de actividades económicas. En caso contrario, si la actividad desarrollada por el matador no pudiera ser calificada como actividad económica, las cantidades correspondientes a los derechos de imagen tendrían la consideración de rendimientos del capital mobiliario.

Consulta DGT 121/2004, de 18 de mayo: Por lo que se refiere a los rendimientos correspondientes a la cesión de derechos de imagen, el artículo 23.4.e) de la Ley del Impuesto califica como rendimientos del capital mobiliario “los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tengan lugar en el ámbito de una actividad económica”.

De acuerdo con lo anterior, y en cuanto no procede calificar como actividad económica la desarrollada por los picadores y banderilleros–por no realizar la ordenación por cuenta propia en los términos del artículo 16.3 de la Ley del Impuesto-, las cantidades percibidas por la cesión de sus derechos de imagen se calificarán como rendimientos del capital mobiliario.”

Consulta DGT V1549/2005, de 22 de julio: Por tanto, dado que tal y como se señala en el escrito de consulta, el consultante desarrolla una actividad económica de modelo publicitario, la cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, realizado en el ámbito de la referida actividad tendrá la consideración de rendimientos de actividades económicas.

Consulta DGT V0125-11, de 25 de enero: De acuerdo con lo anterior, los rendimientos procedentes de la cesión del derecho de imagen pueden tener, a efectos del IRPF, una doble calificación: rendimientos de actividades económicas o rendimientos del capital mobiliario, según la cesión tenga lugar o no en el ámbito de una actividad económica.

Consulta DGT V1795-08, de 9 de octubre: Por tanto, dado que tal y como se señala en el escrito de consulta, el consultante desarrolla la actividad de jugador profesional de golf (actividad deportiva que según el último párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF constituye una actividad económica), la cesión del derecho a la explotación de su derecho de imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, realizado en el ámbito de la referida actividad tendrá la consideración de rendimientos de actividades económicas.

A modo de ejemplo, podemos destacar determinados pronunciamientos de la DGT en las cuales se plantea la disyuntiva sobre los medios necesarios para la gestión de una sociedad y la aplicación de determinados regímenes especiales previstos en la norma, en los cuales también se requiere la exigencia de medios para ello. Por ejemplo, con ocasión de la aplicación del régimen fiscal especial de tenencia de valores en el extranjero, la DGT considera que en la medida en que algún miembro del Consejo de Administración gestione de forma ordinaria la entidad, se entenderán como medios suficientes¹³².

Igualmente, la DGT¹³³ en relación a la consideración como actividad económica, se remite de algún modo a su tratamiento en sede del arrendamiento de inmuebles, concluyendo que a pesar de que la norma únicamente exige un local donde desarrollar la actividad y un empleado con contrato laboral y a jornada completa para el ámbito del arrendamiento de inmuebles, se puede considerar un indicio que puede servir para acreditar la existencia de un mínimo organizativo. Con la reforma fiscal, a partir de 1 de enero de 2015, no es necesaria la existencia de local para llevar a cabo la actividad económica de arrendamiento de inmuebles. En cuanto al requisito del empleado con

¹³² Consulta DGT 0898-04, de 31 de marzo de 2004. Puede entenderse que existen medios personales adecuados, a estos efectos, cuando algún miembro del Consejo de Administración se ocupe asimismo de la gestión ordinaria de la entidad, medios que se considerará suficientes si con su actividad se lleva a cabo la dirección y la gestión de las participaciones. Lo importante a estos efectos será que algún miembro de aquél se ocupe de la gestión ordinaria de la entidad constituida, mediante la adecuada administración de las participaciones poseídas, sin perjuicio de que esta gestión no implique, en sí misma y a efectos del Impuesto sobre Sociedades, el desarrollo de una actividad empresarial. Por el contrario, si la gestión y administración de las participaciones o de las actividades meramente administrativas derivadas del desarrollo de su objeto social, se realizaran por medios ajenos a la entidad de tenencia de valores extranjeros, en su totalidad o bien parcialmente cuando dichos medios tienen atribuidos las facultades de gestión y administración de los valores, se entendería incumplido este requisito y, por tanto, no podría aplicarse el régimen especial correspondiente a este tipo de entidades.

¹³³ DGT 0922-97, de 30 de abril. Por lo que se refiere al requisito de local, la DGT en su consulta 1187-03, de fecha 5 de septiembre de 2003, indica que el local puede ser o bien en propiedad o en arrendamiento. No obstante, la DGT en su consulta 1130-03, de fecha 1 de septiembre de 2003 matiza el concepto al indicar que la utilización de parte de un local sólo será aceptable cuando la parte utilizada para la actividad sea susceptible de aprovechamiento separado o independiente del resto y esté exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.

contrato laboral a jornada completa, no es necesario que sea al margen del ámbito familiar o accionista o administrador, en la medida en que el contrato sea de carácter laboral¹³⁴.

Con ocasión de las sociedades profesionales, la DGT en su consulta 0002-07, de 20 de febrero de 2007, se pronuncia en relación con el alcance de los “medios materiales y humanos”, concluyendo lo siguiente:

“La primera de las cuestiones planteadas gira sobre cuál debe ser el alcance de la expresión “medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades”, respecto de una sociedad unipersonal que ejerce las actividades propias de la profesión de arquitecto y que cuenta, como personal asalariado, con el socio único y con otra persona contratada a jornada completa. A estos efectos debe entenderse como una sociedad que preste los servicios mediante una adecuada estructura económica, es decir, que tenga la infraestructura necesaria para ser capaz de aportar por sí algún valor añadido. En consecuencia, la empresa, con independencia de la persona física vinculada, debe poder prestar con sus propios medios los servicios que constituyen su objeto social.

En definitiva, se está exigiendo que la empresa tenga el suficiente personal (distinto del contribuyente con el que se plantea la operación vinculada) con capacidad para prestar esos servicios sin depender de terceros. En el caso planteado, que la persona contratada a jornada completa que cita el

¹³⁴ A modo de ejemplo, pueden citarse las consultas de la DGT 0838-02, de fecha 3 de junio de 2002, DGT 1068-01, de fecha 31 de mayo de 2001, o DGT 2535-03, de fecha 30 de diciembre de 2003.

consultante esté cualificada para ejercer actividades propias de la profesión de arquitecto.”

Igualmente, el TEAC se ha hecho eco de este pronunciamiento de la DGT. En concreto, el TEAC en su resolución de 11 de septiembre de 2014¹³⁵, con ocasión de la concreción del concepto de medios “materiales y humanos”, señala lo siguiente:

“(…) en el cómputo de los medios personales no debe incluirse la propia persona física que presta servicios del trabajo dependiente para la sociedad vinculada, pues, obviamente, los servicios de aquella persona redundan directamente en el ejercicio de la actividad profesional por la sociedad, y siempre estarán presentes, lo que vaciaría de contenido el requisito al que se condiciona la norma la aplicación de aquella presunción. Este Tribunal comparte la interpretación que de aquel requisito ofreció la Dirección General de Tributos en su resolución de fecha 20 de febrero de 2007 (…)”

No obstante, consideramos que la explotación de derechos de imagen como actividad económica no exige la contratación de una persona ni la necesidad de un local, dado que de lo contrario, se estarán exigiendo requisitos adicionales a los previstos en la propia normativa, y cuando ésta lo ha considerado oportuno, los ha establecido expresamente, como con ocasión de la actividad económica de arrendamiento de inmuebles.

En términos similares parece pronunciarse el Tribunal Superior de Justicia de Murcia en su sentencia de fecha 26 de enero de 2015, rec. 307/2011 al afirmar en relación a los medios de las sociedades profesionales lo siguiente:

¹³⁵ Resolución del TEAC 5473/2012 de 11 de septiembre de 2014, R.G. 5473/2012, NFJ 056002.

“En el estado actual de las cosas, tales medios van perdiendo valor en la medida en que con ordenadores, correos electrónicos, bases de datos y archivos, se pueden realizar actividades a través de una sociedad, de manera que un profesional que actúe por cuenta propia, puede constituir una sociedad mercantil, sin que exista simulación alguna en su actuación, admitiéndose que se puedan prestar servicios profesionales a través de tales sociedades mercantiles que no cuenten con medios materiales o incluso personales de entidad.”

Por su parte, la DGT en su consulta 2037-01, de fecha 14 de noviembre de 2001 considera ante la situación de un representante de comercio que soporta gastos como teléfono (fijo y móvil), coche y gastos que conlleva, oficina (una habitación dedicada a la gestión), desplazamiento y gastos relacionados con clientes (comidas, etc.), y cuyos ingresos se establecen exclusivamente en una comisión de las operaciones mercantiles en que interviene, no existiendo cantidad fija alguna que retribuya su labor, que procede calificarlos como rendimientos de actividades económicas.

En conclusión, la norma no exige unos determinados medios para acreditar la existencia de actividad económica en relación a la explotación de los derechos de imagen, si bien, trata de asimilarlo a la actividad de arrendamiento de inmuebles, por lo que en cierto modo, está buscando una estructura de medios materiales y humanos, adicionales a la participación del propio deportista titular de la imagen.

Una vez analizado los medios necesarios que serán necesarios para considerar la actividad económica de explotación de derechos de imagen como una actividad

económica per se, resulta conveniente analizar cuál será el régimen fiscal específico a aplicar.

La tributación como rendimientos de actividades económica podrá efectuarse bien conforme al sistema normal o bien simplificado, teniendo ambos sistemas matizaciones que deben ser tratadas.

La tributación de los rendimientos de actividades económicas conforme al régimen de estimación directa implica determinar el rendimiento neto conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades, pudiéndose acoger al régimen de estimación directa simplificada todos aquellos cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior. Con las novedades introducidas por la Ley 26/2014, a partir de 2015, el umbral se ha visto reducido a la cuantía de 500.000 euros.

En consecuencia, la determinación del modo de tributar de aquellos deportistas que explotan sus derechos de imagen en sede de una actividad económica, dependerá del volumen de los mismos, si bien no podrán acudir al régimen de estimación directa simplificada, una vez superen el umbral de 500.000 euros, en cuyo caso deberán acogerse al régimen de estimación directa normal.

Por lo que se refiere a la propia cuantificación del rendimiento, de acuerdo con lo establecido en el artículo 28.1 de la LIRPF, el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva.

Asimismo, el artículo 10.3 del TRLIS señala lo siguiente: “3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

Por lo tanto, tanto en el sistema normal como simplificado el rendimiento neto se calcula como la diferencia entre los ingresos y los gastos, con lo que se pretende determinar el rendimiento real obtenido por el obligado tributario. Para ello y en base a la remisión a la normativa contable, es importante determinar la deducibilidad de los gastos contabilizados desde un punto de vista fiscal, para valorar en su caso si efectivamente pueden ser imputados como un menor rendimiento del contribuyente.

En virtud de lo señalado previamente, podemos afirmar que se permite la deducibilidad de los gastos afectos a la actividad con determinadas particularidades¹³⁶.

Asimismo, la DGT ha venido exigiendo adicionalmente dos requisitos, la correlación de los gastos con los ingresos y la afectación de los gastos a la actividad. Por lo que se refiere al primer de ellos, la DGT considera que deberá prestarse especial atención a la individualización de los mismos, pudiéndose considerar como no deducibles aquellos que resultaran excesivos conforme a los usos y costumbres¹³⁷:

¹³⁶ En este mismo sentido se pronuncia la DGT en su consulta vinculante V2695/2009 de fecha 9 de diciembre de 2009: “la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto a los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrán considerarse como fiscalmente deducibles.”

¹³⁷ Consulta V2248-07, de 25 de octubre de 2007; Consulta V2389-06 de 29 de noviembre de 2006; Consulta V0180-13 de 23 de enero de 2013: “En la valoración de esta correlación también deberá tenerse en cuenta el importe individualizado de los gastos, de manera que aquellos que sean excesivos o desmesurados, respecto de los que, con arreglo a los usos y costumbres, puedan considerarse gastos normales, pueden considerarse como no deducibles, pues se trata de conceptos fronterizos entre los gastos exigidos por el desarrollo de la actividad y aquellos que vienen a cubrir necesidades particulares, de tal manera que en algunos casos existe una coincidencia entre unos y otros. No debe olvidarse que la normativa del Impuesto (artículos 29 de la Ley y 22 del Reglamento), exige distinguir entre el patrimonio

Por lo que se refiere al segundo requisito indicado, esto es, al referido a la afectación, la DGT en su consulta 1223-03, de fecha 8 de septiembre de 2003 determina lo siguiente:

“De considerarse elemento patrimonial afecto serán deducibles su amortización y los gastos ocasionados en su uso y mantenimiento. No existiendo esa afectación exclusiva, los gastos derivados de la utilización no tienen la consideración de deducibles”.

Por otra parte, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 de la LIRPF, únicamente se consideran elementos patrimoniales afectos a la actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para la misma, no incluyéndose aquellos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y necesidades privadas¹³⁸.

Tanto el régimen de estimación directa como el régimen de estimación directa simplificada, permite aplicar los beneficios fiscales correspondientes a las entidades de reducida dimensión, siempre y cuando la cifra de negocios del ejercicio inmediato anterior sea inferior a los 10 millones de euros. Estos beneficios fiscales de los cuales podría disfrutar el deportista que explota sus derechos de imagen a través de una actividad económica en sede de su IRPF, serían los siguientes:

- **Libertad de amortización para inversiones con creación de empleo.** Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias,

del contribuyente afecto a la actividad económica y el destinado a la atención de las necesidades particulares, y que la propia normativa del Impuesto, establece unas cuantías máximas exceptuadas de gravamen en el caso, por ejemplo, de gastos de manutención cuando se trata de gastos producidos por desplazamientos laborales, a través del régimen de dietas exentas (artículo 9 del Reglamento del Impuesto).”

¹³⁸ Existen determinadas excepciones a la regla general como son (i) los elementos patrimoniales que se puedan afectar de un modo parcial en la medida en que son susceptibles de un aprovechamiento separado (como por ejemplo un bien inmueble); (ii) los elementos patrimoniales cuya utilización para necesidades privadas sea accesorio y prácticamente irrelevante (como podría ser la utilización de un ordenador).

puestos a disposición del sujeto pasivo podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses.

Con la entrada en vigor de la reforma fiscal, a partir de 1 de enero de 2015 se requiere expresamente que los elementos a los que se aplican los referidos incentivos se encuentren afectos a actividades económicas¹³⁹.

- **Libertad de amortización para bienes de escaso valor.** Los elementos del inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 12.020,24 euros.

A partir de la Ley 26/2014, desaparece la libertad de amortización para inversiones de escaso valor¹⁴⁰.

- **Amortización acelerada de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible.**

Podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo.

Con la reforma fiscal, a partir de 1 de enero de 2015, se requiere expresamente que los elementos a los que se aplican los referidos incentivos se encuentren afectos a actividades económicas. Igualmente, no se establece expresamente que la aplicación

¹³⁹ Adicionalmente, y como consecuencia de la desaparición de la bonificación por actividades exportadoras y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, se suprime la incompatibilidad de la libertad de amortización con estos otros incentivos.

¹⁴⁰ Esta derogación está principalmente motivada por la introducción de un nuevo beneficio fiscal similar, con ámbito de aplicación general y no sólo para las entidades de reducida dimensión. En concreto, la letra e) del artículo 12.3 de la nueva Ley del IS permite amortizar libremente “los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros por periodo impositivo”.

del exceso de cantidad amortizable respecto de la depreciación efectivamente habida no esté condicionada a su imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias.

- **Dotación por insolvencias de deudores.**

Será deducible la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 por ciento sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo. Aquellos deportistas acogidos a la estimación directa simplificada no se podrán beneficiar de ello ya que se entiende incluida en el 5% del rendimiento en concepto de gastos de difícil justificación.

Con la reforma fiscal, esta dotación se mantiene, si bien es cierto que se produce algún cambio en cuanto a quienes no son considerados como deudores.

- **Amortización por elementos patrimoniales objeto de reinversión.**

Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a explotaciones económicas en los que se materialice la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, también afectos a explotaciones económicas, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Este beneficio fiscal desaparece igualmente con la reforma fiscal. No obstante, se permite continuar su aplicación a aquellos que ya vinieran aplicándolo conforme al Real Decreto 4/2004 en su redacción vigente en periodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2015, con los requisitos y condiciones señalados en el referido artículo.

Por lo que se refiere al régimen de estimación directa simplificada, únicamente podrá ser aplicado por aquellos contribuyentes cuya cifra de negocios en el ejercicio inmediato anterior haya sido inferior a 600.000 euros (como comentábamos con anterioridad, 500.000 a partir de 2015), de conformidad con el artículo 28.2 del Reglamento del IRPF. Igualmente, el artículo 30 del RIRPF introduce dos particularidades en relación con la determinación del rendimiento neto del método de estimación directa simplificada:

- Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda. Sobre las cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de empresas de reducida dimensión previstas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que afecten a este concepto:

Grupo	Elementos patrimoniales	Coefficiente lineal máximo (%)	Período Máximo (Años)
1	Edificios y otras construcciones	3	68
2	Instalaciones, mobiliario, enseres y resto del inmovilizado material	10	20
3	Maquinaria	12	18
4	Elementos de Transporte	16	14
5	Equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	26	10
6	Útiles y herramientas	30	8
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	16	14
8	Ganado equino y frutales no cítricos	8	25
9	Frutales cítricos y viñedos	4	50
10	Olivar	2	100

- El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5 por ciento sobre el rendimiento neto, excluido este concepto. No obstante, no resultará de aplicación dicho porcentaje de

deducción cuando el contribuyente opte por la aplicación de la reducción prevista en el artículo 26 de este Reglamento.

Por lo tanto, en la práctica, para aquellos deportistas que exploten sus derechos de imagen de forma directa a través de una actividad económica, les resultará más beneficiosa el acogimiento al régimen de estimación directa simplificada, siempre y cuando no se exceda el umbral de los 500.000 euros. De entre todos los beneficios fiscales que pudieran resultar para minorar la cuota tributaria del contribuyente, quizás los más aplicables serán la amortización acelerada respecto a los elementos nuevos del inmovilizado (que incluye aquellos activos necesarios para la explotación de la actividad como puede ser por ejemplo, una oficina, material informático o aplicaciones informáticas), y la deducción del 5% de los gastos de difícil justificación.

Por lo que se refiere a la aplicación de reducciones sobre el rendimiento neto, el artículo 32 LIRPF establece lo siguiente:

“1. Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados,

procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.”

A tal efecto, es importante detenerse y analizar el alcance de la expresión “de forma regular o habitual” para valorar su implicación. En el caso de deportistas, nos podríamos encontrar en casos donde hayan cedido sus derechos de imagen a terceros gestores de los mismos, y hayan pactado plazos de pago bianuales.

La DGT¹⁴¹ considera, resolviendo un supuesto de realización de una promoción inmobiliaria, que la irregularidad solo será predicable en aquellos supuesto concretos en que existan dentro de la actividad ejercida, globalmente considerada, ciclos bien definidos de aplicaciones y obtenciones de fondos que permitan concluir que los rendimientos se han generado a lo largo de varios años, es decir, que sea consustancial a la actividad el transcurso de más de dos años entre la fecha de la inversión que produce el rendimiento y su percepción.

Asimismo, la DGT también ha tenido ocasión de pronunciarse al respecto en su consulta V0008-00, de fecha 9 de febrero de 2000, en la cual se plantea si pueden considerarse como rendimientos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años los percibidos por un trabajo de arquitectura con una duración superior a dos años. A tal efecto, el centro directivo considera que debe atenderse a la actividad en un sentido global y no a la exclusiva operación generadora del rendimiento, de manera que si la actividad se desarrolla de tal forma que regularmente se obtienen rendimientos, no puede aplicarse la reducción. Así, la DGT concluye que no pueden considerarse rendimientos de actividad con un periodo de generación superior a dos años aquellos percibidos por un trabajo de arquitectura con

¹⁴¹ En su consulta número 0797-02, de fecha 27 de mayo de 2002.

una duración superior a tal plazo cuando tales trabajos son desarrollados por el contribuyente de forma tal que regularmente obtiene rendimientos.

La misma solución que en el caso del trabajo de arquitectura encuentra la DGT¹⁴² para el caso de un abogado que tiene estipulado el cobro de honorarios correspondientes a un procedimiento judicial al finalizar el mismo¹⁴³. La existencia de un periodo de generación superior a dos años solo es predicable de aquellos casos concretos en que existan dentro de la actividad económica ejercida globalmente considerada, ciclos bien definidos de aplicaciones y obtenciones de fondos, es decir, que sea consustancial a la actividad el transcurso de un plazo superior a dos años entre la fecha de la inversión que produce el rendimiento y su percepción, de tal suerte que la obtención del rendimiento se concentra en un periodo impositivo determinado que representa el final del ciclo productivo o periodo de generación.

La DGT concluye indicando que debe considerarse el ejercicio de la actividad generadora de la renta en un sentido global, como comprendida dentro de una serie de inversiones y desinversiones, de gastos e ingresos, y no atender a la exclusiva y concreta operación generadora del rendimiento, de manera que cuando la actividad, como en el supuesto planteado, es desarrollada por el contribuyente de tal forma, que de manera regular, obtiene rendimientos de estas características, no puede sino concluirse que no deben considerarse como rendimientos con un periodo de generación superior a dos años.

¹⁴² DGT V0436-04 de 20 de diciembre de 2004, DGT 0200-01 de 5 de febrero de 2001.

¹⁴³ En términos similares encontramos los pronunciamientos de la DGT V1895-08 de 23 de octubre de 2008 y DGT 0464-00 de 7 de marzo de 2000 relativas a los honorarios de procuradores por un procurador: lo mismo sucede con los procuradores por los honorarios correspondientes a un procedimiento judicial que ha durado varios años.

En virtud de lo expuesto previamente, para la aplicación de la reducción del 40%, la norma exige que se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- Que se trate de rendimientos generados durante un periodo superior a dos años y no procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos¹⁴⁴.
- Que se califiquen como rendimientos obtenidos notoriamente irregular en el tiempo.

De conformidad con el artículo 25 del RIRPF, se consideran como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando se perciban en un único periodo impositivo, los siguientes:

- Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.
- Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.

¹⁴⁴ En este mismo sentido se pronuncia la DGT en su consulta vinculante V1795/2008, de fecha 9 de octubre de 2008 en relación a un supuesto de un jugador de profesional de golf que pretende ceder sus derechos de imagen a una persona jurídica:

“En cuanto a la aplicación sobre los rendimientos derivados de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen del consultante la reducción del 40 por ciento a que se refiere el artículo 32.1 de la LIRPF, no resultará de aplicación la misma ya que de acuerdo con lo dispuesto en el último párrafo de dicho apartad: “No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos”.

Igualmente, la DGT en su consulta vinculante V1178-07 de fecha 9 de junio de 2007 resuelve un supuesto donde la entidad consultante es una entidad de gestión de los derechos de propiedad intelectual de los artistas intérpretes o ejecutantes. En este caso nos encontramos ante una entidad que mantiene varios procedimientos judiciales civiles contra usuarios obligados al pago de las remuneraciones devengadas a favor del colectivo de artistas intérpretes o ejecutantes. Se pregunta si, cuando la entidad perciba las remuneraciones reclamadas y las reparta entre sus asociados, estos pueden aplicar la reducción del 40% por tener un periodo de generación superior a dos años. La DGT entiende que los artistas pueden aplicar la reducción del 40% en su IRPF por las cantidades obtenidas por las reclamaciones judiciales de la entidad de gestión de derechos de propiedad intelectual de los artistas por remuneraciones devengadas con un período de generación superior a dos años.

En términos similares cabe citar a la consulta vinculante V1836-09 de fecha 6 de agosto de 2009 en la cual la consultante es una entidad de gestión de los derechos de propiedad intelectual de los artistas intérpretes o ejecutantes. Dicha entidad se plantea la aplicación de la reducción del 40% en el reparto de las cantidades a sus afiliados en una serie de supuestos. La DGT acepta la práctica de la reducción del 40% siempre y cuando se acumulen rendimientos correspondientes a períodos temporales de generación superiores a dos años y que no surjan “ex novo”.

- Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.
- Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

Tanto los derechos que se califique como rendimientos derivados del capital mobiliario como los rendimientos de actividades económicas estarán sometidos a la escala de gravamen progresiva del impuesto y sujetos a una retención del 24%. Esta retención se mantiene con la nueva norma del IRPF a partir de la fecha 1 de enero de 2015, así como tras las modificaciones operadas sobre los tipos de retención con el Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico.

3. El Impuesto sobre el Patrimonio

El Impuesto sobre el Patrimonio, conforme a lo establecido por el primer artículo de la ley que lo regula¹⁴⁵, es un tributo de carácter directo y de naturaleza personal que grava el patrimonio de las personas físicas. Dicho patrimonio estará constituido por el conjunto de bienes y derechos de contenido económico del que la persona física sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.

¹⁴⁵ Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio.

Por tanto, debemos determinar qué tenemos que entender por derechos de contenido económico, ya que solamente estos, conforme a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio son objeto de gravamen en el citado impuesto.

Tal y como expone RELEA SARABIA¹⁴⁶, varios autores se han pronunciado en relación con qué bienes, derechos, cargas o gravámenes integran el patrimonio.

CASTÁN¹⁴⁷ entiende que el patrimonio se integra no por la totalidad de los derechos que competen a cada sujeto, sino únicamente por aquellos que tienen un valor pecuniario, por lo que quedarían excluidas las relaciones de derecho público, los derechos de la personalidad, estado civil y los familiares *stricto sensu*.

ALBADALEJO¹⁴⁸ entiende como derechos patrimoniales a los concedidos para la satisfacción de intereses económicos (susceptibles, en principio, de valoración en dinero). Ahora bien, precisa que es distinto que un derecho se pueda medir en dinero a que tenga ciertos efectos o resultados de tipo pecuniario.

DÍEZ PICAZO Y GULLÓN¹⁴⁹ excluyen del concepto de patrimonio aquellos bienes que el Derecho protege pero que no son susceptibles de valoración. Ello no obsta a que existan bienes que cuando son lesionados, su titular debe ser resarcido, pero no por el valor económico intrínseco de esos bienes, sino meramente como medio de compensación del daño.

¹⁴⁶ RELEA SARABIA, A. ob. Cit. Págs.. 373 y 374.

¹⁴⁷ CASTÁN TOBEÑAS, J. en “Derecho Civil Español, Común y Foral, tomo primero”, volumen segundo, “Teoría de la relación jurídica”, reimpresión de la décimo cuarta edición, Reus S.A. 1987 pág. 648.

¹⁴⁸ ALBADALEJO, M. en “Derecho Civil” tomo I, volumen segundo, “La relación, las cosas y los hechos jurídicos”, quinta edición, Bosch, 1977, pág. 18.

¹⁴⁹ DÍEZ PICAZO, L. Y GULLÓN, A. en “Sistema de Derecho Civil” volumen I, Tecnos, 9ª edición, pág. 390.

Por tanto, el hecho de que un bien sea susceptible de producir resultados económicos no quiere decir que integre el patrimonio de una persona. Tampoco lo es el hecho de que un derecho tenga un valor patrimonial en renta. Como recoge RELEA SARABIA¹⁵⁰, TOVILLAS MORÁN¹⁵¹ argumenta que la existencia de un valor en renta de tales derechos no se corresponde con un valor patrimonial per se del derecho a la imagen. Añade que en el caso de que se calificara como un bien del patrimonio de la persona física, inmediatamente surgiría el problema de su valoración, ya que, al ser un derecho innato, no existirá un negocio anterior en el que tenga su origen y sirva de punto de referencia en cuanto a la valoración del mismo.

En conclusión, no puede ligarse el hecho de que los derechos de imagen sean susceptibles de ser explotados al efecto de obtener un retorno económico. La idea clave es que los derechos de imagen forman parte de la personalidad y no son un derecho autónomo, independientemente de su vertiente patrimonial. Por tanto, los derechos de imagen no deben entrar en el ámbito del hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio.

En el caso de que el derecho a la explotación de la imagen se ceda a un tercero, RELEA SARABIA¹⁵² sostiene que, al no coincidir el titular del derecho con el titular de la imagen, no podríamos hablar de un derecho de la personalidad, sino de un derecho netamente patrimonial para el tercero, que deberá ser objeto de tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio.

¹⁵⁰ RELEA SARABIA, A. *ob.cit*, pág. 375.

¹⁵¹ TOVILLAS MORÁN, J.M. en “El tratamiento tributario del derecho a la imagen”, *op. Cit*, pág. 67.

¹⁵² Relea Sarabia, A. en obra citada, pg.375.

CAPÍTULO III

RÉGIMEN ESPECIAL DE IMPUTACION DE RENTAS POR LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN

1. Introducción

En el presente capítulo vamos a desarrollar el contenido del régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen¹⁵³ dada su complejidad,

¹⁵³ La sentencia de la AN de fecha 24 de febrero de 2003, rec. 862/00 señala lo siguiente: *La aplicación del régimen de imputación de rentas establecido en el mencionado art. 2, apartado tres, de la Ley 13/1996, no exige que el titular del derecho de imagen se encuentre vinculado, como socio o accionista, a la sociedad a la que hubiera cedido la explotación del mismo. Pues se limita a exigir, por un lado, "que hubieren cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente" (en el caso enjuiciado, Garondial Holding BV); y, por otro lado, "que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral" y "que la persona o entidad con la que mantengan la relación laboral o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas [o sea, con la persona o entidad con la que mantenga la relación laboral, que no es el caso] en los términos del artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes, la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento autorización para la utilización de la imagen de la persona física sujeta por obligación personal de contribuir", circunstancia que asimismo acontece en el caso, como acredita la prueba documental practicada en el proceso contencioso-administrativo.*

Concurren, pues, en el caso examinado las circunstancias determinantes de la aplicación del "tratamiento de las contraprestaciones derivadas de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento autorización para su utilización" regulado en el precepto legal anotado, y que hacen que, en la base imponible del IRPF correspondiente al obligado tributario, haya que incluir la cantidad señalada en el apartado 3 del indicado precepto, precisamente por quedar acreditada la concurrencia de los requisitos integrantes del supuesto de transparencia fiscal establecido por la Ley, establecidos positivamente en el apartado 1 y negativamente en el apartado 2 del mismo precepto.

La cantidad a imputar en su base imponible del IRPF por el contribuyente a que se refiere el apartado 1 del precepto legal comentado consiste en el valor de la contraprestación que deba satisfacer -mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes, esto es, las primeras cesionarias- la persona con la que dicho contribuyente mantenga relación de dependencia laboral como consecuencia de la cesión a su favor del derecho a la explotación o del consentimiento o autorización para la utilización de la imagen del contribuyente. Y si bien dicha cantidad ha de incrementarse con el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado 9 [a efectuar por la entidad relacionada laboralmente con el contribuyente (segunda cesionaria), cuando la sociedad instrumental interpuesta (primera cesionaria) sea no residente], también ha de minorarse en el valor de la contraprestación obtenida por el propio contribuyente como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización de la explotación de su imagen, "siempre que la misma se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen fuese residente en territorio español", evitándose con cuya determinación la doble imposición de dicho rendimiento del capital mobiliario. Y, además, de producirse el supuesto de imputación de rentas de que se trata, el contribuyente tiene derecho a deducir de la cuota íntegra de su IRPF las cantidades relacionadas en el apartado 4.1 del precepto legal comentado, a saber: "a) El Impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible. b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en España, por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible. c) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible. d) El impuesto satisfecho en España, por obligación real de contribuir, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización. e) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contraprestación obtenida por la

criticado por distintas razones desde el sector doctrinal¹⁵⁴. Este régimen fiscal especial se introdujo con un ánimo claramente antielusivo a través del artículo 2 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. La razón principal de la inclusión del presente régimen no es otra que la limitación de las situaciones en las cuales el deportista introducía una compañía interpuesta titular de los derechos de imagen, con el único fin de deslocalizar este tipo de rentas a través de la cual se pretendía evitar la aplicación de la escala progresiva del IRPF, y en muchos casos estas rentas se han deslocalizado en territorios de baja tributación. Con posterioridad este régimen fue incorporado al artículo 76 de la Ley 40/1998 del IRPF, para introducirse igualmente en el artículo 93 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo y en el actual artículo 92 de la LIRPF.

A través del régimen especial de imputación de rentas, se incluyen en la base imponible general del deportista las rentas obtenidas por parte de la sociedad interpuesta. Tal y como apunta la doctrina, el objetivo primordial del régimen son deportistas integrados en clubes o sociedades anónimas deportivas con una relación laboral especial (como

persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización".

A las medidas reseñadas han de añadirse las previstas en el apartado 6 respecto de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la sociedad instrumental interpuesta [6.1. No se integrarán en la base imponible del impuesto personal de los socios de la primera cesionaria los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por ésta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido incluida en la base imponible de la persona física a que se refiere el primer párrafo del apartado uno. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos cuenta. En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas. 6.2. Los dividendos o participaciones a que se refiere el número 1 anterior no darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos ni a la deducción por doble imposición internacional. 6.3. Una misma cuantía sólo podrá ser objeto de inclusión, por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste"], más las establecidas en el apartado 7 para el caso de que la cesión, consentimiento o autorización de la explotación de la imagen se hubiese producido a favor de una sociedad sometida al régimen de transparencia (art. 75.1 c), Ley 43/1995), así como la previsión contenida en el apartado 8 ["Lo previsto en los apartados anteriores de esta disposición se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno y en el artículo 13 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas "].

¹⁵⁴ A modo de ejemplo, conviene traer a colación la Editorial de Quincena Fiscal nº5, 2002, págs. 5 -7.

pueden ser jugadores de fútbol, baloncesto o balonmano). No obstante, este artículo “también afectará a cualquier profesional del mundo de la comunicación, artistas y demás sujetos que tengan una proyección pública, siempre que se encuentren integrados en el ámbito laboral”¹⁵⁵. Se trata de un sistema muy similar al de transparencia fiscal, si bien se ignora a aquellos socios o partícipes que no sean la persona física residente titular y cedente de los derechos de imagen en cuestión. Mediante este régimen, se adaptaba la normativa para hacerse eco de la realidad de las estructuras fiscales que estaban configurando los deportistas, estableciendo una serie de límites en su aplicación que veremos a continuación.

2. Los requisitos personales para su aplicación

A continuación se desarrollan los requisitos que deben concurrir para la aplicación del régimen especial de imputación de rentas por cesión de derechos de imagen previsto en la normativa del IRPF. A continuación analizaremos los distintos requisitos que resultan de aplicación, que principalmente consisten en que el deportista sea residente fiscal en España, con una relación laboral con una entidad la cual haya obtenido los derechos de imagen del deportista, y que el importe satisfecho por la explotación de la imagen del deportista no exceda del 15% de la remuneración total obtenida por el deportista (sumando rentas del trabajo y de imagen).

¹⁵⁵ CASANOVA GUASCH, F. y LANDA AGUIRRE, I. “El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen”, *Jurisprudencia Tributaria* nº6, 1997, pág. 19.

2.1 El deportista, residente fiscal en España, cede el derecho a la explotación de su imagen a otra persona o entidad, residente o no en territorio español

Como primer requisito, el deportista titular de los derechos de imagen debe ser residente fiscal en España y ceder sus derechos de imagen a otra persona o entidad, residente o no en territorio español.

Nos detendremos en el análisis de la residencia fiscal, dado que su concreción también va a tener importantes consecuencias fiscales no sólo para el régimen de imputación de rentas sino también para la determinación de la tributación del contribuyente.

Según la doctrina, el requisito de residencia en España es suficiente con que sea efectivo cuando se procede a la imputación de esas rentas, mientras que la cesión puede efectuarse antes de que el deportista estuviese residiendo en territorio español¹⁵⁶.

De conformidad con lo previsto en los artículos 8 y 9 de la Ley 35/2006, se entenderá que el deportista tiene su residencia fiscal en España cuando:

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

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las

¹⁵⁶ Deporte y Fiscalidad, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte. Ed. Junta de Andalucía, pág. 412.

obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

A efectos prácticos, los documentos de prueba que vienen admitiéndose para acreditar dicha circunstancia son por ejemplo: Certificado de su empleador inglés, billetes de avión, facturas de suministros eléctricos, agua, teléfono, etc., recibos de tarjetas de crédito justificando el abono de restaurantes, entradas a teatros y otros acontecimientos de ocio, taxis, metro y transporte, etc.

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

Como primera aproximación, hemos de destacar que los criterios de residencia fiscal previstos en la Ley del IRPF están redactados en unos términos muy ambiguos¹⁵⁷. Según se deduce de la Exposición de Motivos de la derogada Ley del IRPF de 1991, que introdujo este criterio por primera vez en la normativa española, esta ambigüedad es intencionada y tiene como objetivo intentar atraer a la residencia fiscal española a personas que, de otro modo, escaparían al ámbito del IRPF “a pesar de ser auténticos residentes”. En consecuencia, los antecedentes de este criterio indican que tiene cierto carácter anti-abuso, ofreciendo a la Administración Tributaria un amplio margen para su aplicación práctica.

Lo que sí parece claro es que el criterio se refiere, de manera exclusiva, a la esfera económica del contribuyente sin que tenga importancia, a estos efectos, el lugar donde se encuentre su familia o relaciones personales (a diferencia del criterio de centro de intereses vitales recogido en el Modelo de Convenio de la OCDE). Así lo afirma el

¹⁵⁷ Esta fue denunciada por la Comisión de Expertos en cuyo informe de 3 de abril de 2002 se basó la anterior Reforma del Impuesto de las Personas Físicas.

Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 19 de diciembre de 1997¹⁵⁸:

“Se trata de un criterio que no hace alusión a vínculos personales afectivos o de otra índole que no sea puramente económica, razón por la que, ese estadio, la Inspección, con buen juicio, se limita al aspecto de inversiones y fuentes de renta del sujeto pasivo”

La LIRPF no define qué criterios deben seguirse al analizar dónde tiene una persona física el “núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos”, siendo posible mantener dos interpretaciones.

- En el país del que procede la mayor parte de su renta.
- En el territorio en que se encuentre la mayor parte de su patrimonio.

A nuestro modo de ver, al ser un concepto previsto en la Ley del IRPF, el núcleo de actividades e intereses económicos debe atender principalmente al lugar del que procede la mayor parte de la renta. Sin embargo, la jurisprudencia existente sobre este precepto tiende a incluir en el concepto de “núcleo de intereses” económicos tanto las fuentes de renta como el patrimonio. Por tanto, en la práctica, cuando un individuo mantiene la mayor parte de su patrimonio en España, la jurisprudencia suele considerar cumplida la condición de residencia fiscal.

Así, por ejemplo, el Tribunal Supremo, en su Sentencia el 4 de julio de 2006, recurso 3400/2001 atiende de forma expresa al patrimonio del contribuyente a la hora de determinar el lugar de localización del núcleo principal de sus intereses económicos:

¹⁵⁸ Esta Resolución, que fue confirmada por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de febrero de 2001, Rec.206/1998 y recientemente por el Tribunal Supremo en Sentencia de 4 de julio de 2006, Rec.3400/2001, se refiere a la redacción prevista en la anterior Ley del IRPF (Ley 18/1991). Sin embargo, creemos que su contenido sirve para interpretar la vigente Ley del IRPF, ya que las modificaciones que se han introducido en las últimas reformas sobre el criterio de residencia relativo a los intereses económicos son mínimas.

“Consta acreditado en las actuaciones el importante patrimonio que el recurrente tiene en España frente a la nula prueba respecto a hipotéticos bienes en Suiza...”

La jurisprudencia emitida por nuestros tribunales en relación con la residencia fiscal de personas físicas no es numerosa; sin embargo, las sentencias existentes suelen tener como denominador común el referirse a supuestos de ciudadanos españoles que trasladan su domicilio a jurisdicciones de baja tributación (ej.: Mónaco, Suiza, Andorra) pero manteniendo fuertes vínculos con España¹⁵⁹.

En definitiva, el criterio de localización del núcleo principal o la base de intereses económicos viene siendo interpretado de forma muy amplia por la Inspección de Hacienda y por los Tribunales, especialmente en supuestos de traslados de residencia de ciudadanos españoles que mantienen fuertes vínculos con España.

Por último, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores,

¹⁵⁹ Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2005, recurso 702/2001. En ella, el Tribunal confirma la residencia fiscal española de un ciudadano español que, aun trasladando su domicilio a Suiza, conserva importantes vínculos económicos con España. En concreto, el Tribunal afirma:

“Consta acreditado en las actuaciones el importante patrimonio que el recurrente tiene en España frente a la nula prueba respecto a hipotéticos bienes en Suiza; así, en bienes de naturaleza urbana asciende a 120.126.398 ptas.; en bienes rústicos 234.312.385 ptas.; en títulos sin cotización a 1.144.169.000 ptas. y en títulos con cotización a 839.347.240 ptas.”

Junto a ello aparece igualmente probado que el recurrente ejercía cargos como administrador de sociedades españolas, percibiendo remuneración por ello. De modo que bien puede afirmarse que España es centro de sus intereses económicos, sin que el recurrente haya querido aportar prueba alguna de la existencia de otros bienes en Suiza, además de los situados en España, lo que le hubiera permitido demostrar que son más estrechas las relaciones económicas que mantiene con Suiza que las que mantiene con España.”

Cabe destacar igualmente la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de junio de 2005, recurso 1197/2001. En ella, el Tribunal confirma la residencia fiscal española de un artista español que, a pesar de residir en los Estados Unidos, recibía la mayor parte de sus ingresos desde España:

“Y, pues si esto no fuera poco, según datos de la Sociedad General de Autores de España, de sus rendimientos de su actividad profesional en concepto de ejecución y reproducción mecánica, de su actividad musical como integrante del grupo MECANO, se producen en España”

resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

El medio oportuno para acreditar la residencia fiscal en un tercer Estado es el certificado de residencia fiscal expedido por la Autoridad Fiscal competente, tal y como lo indica la DGT en su consulta de 26 de mayo de 1998:

“En consecuencia, para acreditar la residencia fiscal en un determinado país, sólo se puede aceptar el certificado de residencia expedido por la Autoridad Fiscal competente de ese país, en el que consten su permanencia y sus obligaciones fiscales en el mismo.”

Por lo tanto resulta irrelevante tanto que el deportista cedente del derecho de imagen hubiese sido o no contribuyente en el IRPF cuando se efectuó la cesión originaria a una sociedad, así como que la persona o entidad cesionaria sea o no residente fiscal en España. Se exige que en el momento de cesión de la imagen al club o entidad con la que mantiene la relación laboral, sea considerado residente fiscal en España. Tampoco se exige que el deportista cedente del derecho de imagen tenga algún porcentaje concreto de participación en la entidad cesionaria. Por lo tanto, no se exigiría que la persona física titular y cedente del derecho a la imagen sea socio o tenga una participación directa o indirecta para asumir el control o participe en la toma de decisiones.

2.2 El deportista tiene que prestar sus servicios en el ámbito de una relación laboral a otra persona o entidad residente o no en territorio español

El segundo requisito exige que el deportista que ha cedido el derecho de imagen tiene que prestar sus servicios a otra entidad residente o no en territorio español en el marco de una relación laboral, aunque sea de carácter especial¹⁶⁰. En consecuencia, no resultaría de aplicación el presente régimen especial de imputación de rentas a aquellos que desarrollan su actividad por cuenta propia como por ejemplo profesionales del golf, ciclismo o tenis. Tampoco resultaría de aplicación a los contratos suscritos por deportistas con patrocinadores o marcas en virtud de los cuales los deportistas se comprometen a usar un determinado calzado, ropa, o participar en spots publicitarios, dado que con ellos el deportista no mantiene una relación laboral sino una vinculación estrictamente mercantil.

Como veremos más adelante, ésta fue una de las razones por las cuales con el objeto de eludir los límites del 15% en la obtención de ingresos, se planteó en algunos casos una estructura fiscal encaminada a la remuneración de las rentas de imagen no por el club directamente (con el que el jugador mantiene una relación laboral), sino a través de terceros sin relación laboral (por ejemplo, patrocinadores o canales de televisión).

¹⁶⁰ AAVV. (Coord. I. NÚÑEZ ZUBILLAGA), “La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Comentarios a la Ley 35/2006 y al Real Decreto 439/2007”, ob cit, pág. 634.

2.3 La persona o entidad con la que el deportista mantiene la relación laboral tiene que haber obtenido la cesión del derecho a la explotación de la imagen de las personas o entidad primera cesionaria

En tercer lugar, la persona o entidad (que podría ser el club o la sociedad anónima deportiva) con la cual el deportista mantiene la relación laboral, tiene que haber obtenido la cesión del derecho a la explotación de la imagen de la persona o entidad (residente o no) primera cesionaria mediante los medios de prueba que se consideren oportunos como puede ser, por ejemplo, los contratos suscritos o incluso la elevación a público de los mismos.

A modo ejemplificativo, el esquema de cesión de derechos de imagen sería el siguiente:



La sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2012, Rec.4559/2008 (relativa al jugador de fútbol Luis Felipe Madeira “Figo” y el Fútbol Club Barcelona) analiza los medios probatorios para acreditar la cesión de los derechos de imagen de la primera cesionaria al club, concluyendo que:

- Es necesario demostrar de forma indubitada, mediante la aportación documental de los pertinentes contratos, la cesión de los derechos de imagen tanto del jugador a la sociedad como de ésta al club.
- La carga de la prueba de la existencia de dichos contratos pertenece al jugador/sociedad/club, no a la Administración.
- Puede llegarse, a través del medio de prueba de presunciones (debido a la carencia documental), a considerar inexistente tales contratos (estudiando, por ejemplo, el contrato del jugador con el Club).
- La prueba se deriva de lo actuado por las partes, y es de esa valoración de donde se desprende la existencia del dominio total por parte del Club, no existiendo titularidades compartidas.

2.4 Los rendimientos del trabajo del deportista tienen que ser inferiores a la suma de esos rendimientos del trabajo y los que obtiene de la entidad cesionaria con la que mantiene la relación laboral por la cesión de los derechos de imagen.

Por último, es necesario para la aplicación del régimen especial de imputación de rentas que los rendimientos del trabajo que el deportista obtiene en el periodo impositivo sean inferiores al 85% de la suma de estos rendimientos del trabajo y el importe total satisfecho por la entidad con la que se mantiene una relación laboral (club o sociedad anónima deportiva), en concepto de cesión de derecho de imagen¹⁶¹.

¹⁶¹ La DGT (V1605-06), analizando el artículo 93 de la Ley, se pronuncia señalando que, en la medida en que el titular de los derechos haya cedido a una entidad residente los derechos de explotación de su

En la práctica, tal y como apunta RELEA SARABIA, “la retribución por derechos de imagen se sitúa justamente en ese límite de tolerancia para, de esta forma, hacer inaplicable el régimen de imputación, lo que se traduce en que hasta su cuantía, y mediante la interposición de sociedades perceptoras, radicadas en países de baja tributación, las rentas de la imagen sean, de hecho, objeto de un trato fiscal privilegiado”¹⁶².

Por lo tanto, no resultará de aplicación el régimen especial de imputación de rentas cuando:

- La cesión se efectúe en ámbito de una actividad económica o como rendimiento de capital mobiliario. Por lo tanto, el régimen de imputación de rentas no resultaría de aplicación a aquellos que realizan su actividad por cuenta propia como por ejemplo los tenistas o golfistas y no se incluirían tampoco las rentas obtenidas por parte de terceros con los que no existe relación laboral como por ejemplo, los contratos de publicidad o contratos de imagen por los cuales el deportista se obliga a utilizar una determinada marca.
- Si las cantidades abonadas en concepto de derecho de imagen no superan el 15% del importe total abonado por el club o sociedad anónima deportiva, no resultará de aplicación el régimen especial de imputación de rentas. Es lo que se denomina la regla 85/15. En caso de que se exceda este porcentaje, se imputará al deportista no sólo la parte que exceda sino la totalidad de las rentas atribuidas a la sociedad.

imagen, preste servicios en el ámbito de una relación laboral con otra entidad y que ésta última haya obtenido la cesión de tales derechos de aquella entidad, se procede a la citada imputación. Ahora bien, esto es así salvo que los rendimientos del trabajo no sean inferiores al 85% de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación.

¹⁶² RELEA SARABIA, A., ob. Cit, pág. 363.

Siguiendo a BANACLOCHE¹⁶³, veremos dos ejemplos prácticos en relación a la valoración del umbral para la imputación de rentas:

Ejemplo 1: El Club Deportivo X ha firmado un contrato con Y, futbolista profesional, por importe de 300.000 euros para el ejercicio 2006. Además ha satisfecho a la entidad Z, cesionaria de los derechos de imagen de Y, una contraprestación de 3.000.000 de euros por la explotación de la imagen de dicho jugador. Señale la tributación de Y en su IRPF del ejercicio 2006.

- Total contraprestación satisfecha por el club: 3.300.000.
- Rendimiento del trabajo personal: 300.000 al tipo marginal del contribuyente.
- Imputación de rentas por derechos de imagen. 3.000.000 al tipo marginal del contribuyente.

Ejemplo 2: El Club Deportivo X ha firmado un contrato con Y, futbolista profesional por importe de 2.850.000 euros para el ejercicio 2006. Además ha satisfecho a la entidad Z, cesionaria de los derechos de imagen de Y, una contraprestación de 450.000 euros por la explotación de la imagen de dicho jugador. Señale la tributación de Y en su IRPF del ejercicio 2006:

- Límite para la imputación: 85%.
- Como los rendimientos del trabajo obtenidos por Y (2.850.000 euros) superan el 85% del total de la contraprestación satisfecha por el club (2.805.000 euros: $3.300.000 \times 85\%$), no procede la imputación de las rentas obtenidas por la segunda cesionaria.
- Rendimiento del trabajo personal: 2.850.000 euros.

¹⁶³ BANACLOCHE, C. "Algunas notas básicas sobre la tributación de los derechos de imagen de los deportistas para la reforma del IRPF". Revista: Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento. 2006, (18), pág. 136.

- Las rentas obtenidas por la sociedad (450.000 euros) tributarán por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente.

3. La aplicación del régimen de imputación de rentas

3.1 La persona sobre la que se efectúa la imputación

La imputación de las rentas se efectúa a la persona física titular de los derechos de imagen sin que tenga importancia la relación societaria con la sociedad a la que ha cedido sus derechos de imagen. Como apunta la doctrina, con ello se pretende evitar que el titular de los derechos de imagen, el contribuyente disminuya la progresividad del IRPF, puesto que todos los rendimientos obtenidos por la entidad se imputan a él¹⁶⁴. En este mismo sentido se pronuncia la Audiencia Nacional¹⁶⁵ cuando afirma que el régimen de imputación es un “supuesto de transparencia fiscal cuya aplicación no exige la existencia de vinculación, en concepto de socio o accionista, del titular del derecho de imagen con la sociedad instrumental”.

3.2 La determinación de la base imponible

La cuantía objeto de imputación será la siguiente De acuerdo con lo establecido en el artículo 92.3 de la LIRPF:

¹⁶⁴ MERINO JARA, I. “Tributación de los derechos de imagen anuario de la Facultad de Derecho”, N° 17, 1999, pág. 82.

¹⁶⁵ Sentencia de 1 de febrero de 2007, rec. 182/2004 (fundamento jurídico octavo).

- Valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad con la que se mantiene la relación laboral por la adquisición de los derechos de imagen.
- Se añadirán los correspondientes ingresos a cuenta.
- Se disminuirá en el importe de la contraprestación que haya obtenido el deportista por la cesión de los derechos de imagen.

Para la valoración de estas rentas, se utilizará el tipo de cambio vigente al día de pago o satisfacción de la contraprestación acordada por la cesionaria segunda.

3.3 El periodo en que resulta aplicable la imputación

La imputación se realizará por la persona física en el período impositivo que corresponda a la fecha en que la persona o entidad cesionaria última de los derechos (el empleador o la persona o entidad vinculada con este) efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada, salvo que por dicho período impositivo la persona física no fuese contribuyente por este impuesto, en cuyo caso la inclusión deberá efectuarse en el primero o en el último período impositivo por el que deba tributar por este impuesto, según los casos.

En el marco del periodo impositivo en el que resulta de aplicación la imputación de rentas, coincidimos con lo señalado por la doctrina al criticar la imputación de rentas en un periodo impositivo anterior o posterior al de su generación real: “Resulta cuando menos curioso el mecanismo elegido por el legislador para eliminar la posibilidad de que la norma objeto de análisis se aplique a quien adquiere o pierda la condición de residente en España con anterioridad o posterioridad a que se satisfagan las

contraprestaciones por la utilización de los derechos de imagen. En nuestra opinión, es una solución que puede resultar un tanto forzada, que puede conllevar por ello numerosos problemas de aplicación práctica (distorsión de las diversas declaraciones del IRPF, necesidad de declaraciones complementarias, etc.) y que tiene difícil encaje con lo dispuesto en el artículo 92.1 de la propia Ley (“los contribuyentes imputarán en su base imponible...”) ¹⁶⁶.

3.4 Las deducciones aplicables

En la medida en que la primera cesionaria ha podido estar sujeta a tributación por las rentas obtenida, la norma se preocupa de paliar dicha doble imposición. Por ello, y de conformidad con el artículo 92.4 de la LIRPF, cuando proceda la imputación, será deducible, de la cuota líquida del IRPF correspondiente a la persona a quien se le imputen las citadas rentas:

- El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecha en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.
- El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

¹⁶⁶ AAVV. (Coord. I. NÚÑEZ ZUBILLAGA), “*La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Comentarios a la Ley 35/2006 y al Real Decreto 439/2007*”, ob cit, pág. 640.

- El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible.
- El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.
- El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

De cara a la aplicación de las citadas deducciones, deberán tenerse en cuenta las siguientes reglas:

- Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la imputación.
- En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios considerados como paraísos fiscales.
- Estas deducciones no podrán exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible.

3.5 La eliminación de la doble imposición de dividendos

En estos casos la doble imposición se produciría dado que al distribirse los dividendos derivados de los beneficios procedentes de la cesión de los derechos de imagen, dado que ya se han imputado directamente al titular.

No se imputarán en el impuesto personal de los socios de la primera cesionaria los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por ésta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada por la persona física titular de los derechos de imagen. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Los dividendos o participaciones anteriormente mencionados no darán derecho a la deducción por doble imposición internacional, dado que no se ha producido una doble imposición por su no integración. Una misma cuantía sólo podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste.

Vemos por lo tanto, que el mecanismo consiste llanamente en la no integración de los dividendos en la base imponible, solución coherente con el propósito del legislador. Como consecuencia de ello, lógicamente tampoco procederá la aplicación de deducciones por dividendos o deducción por doble imposición internacional.

3.6 Los convenios de doble imposición

Lo previsto en los apartados anteriores de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno y en el artículo 4 de esta ley, esto es, regímenes tributarios forales de Concierto Económico (Territorios Históricos del País Vasco) y Convenio Económico (Comunidad Foral de Navarra).

Más adelante analizaremos la problemática de las estructuras fiscales constituidas en el extranjero y el tratamiento fiscal correspondiente ante la existencia de Convenios internacionales.

3.7 El ingreso a cuenta

Cuando proceda la imputación de rentas, deberá efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a personas o entidades no residentes por los actos allí señalados.

Si la contraprestación fuese en especie, su valoración se efectuará de acuerdo con lo previsto en el artículo 43 de la Ley del IRPF y se practicará el ingreso a cuenta sobre dicho valor.

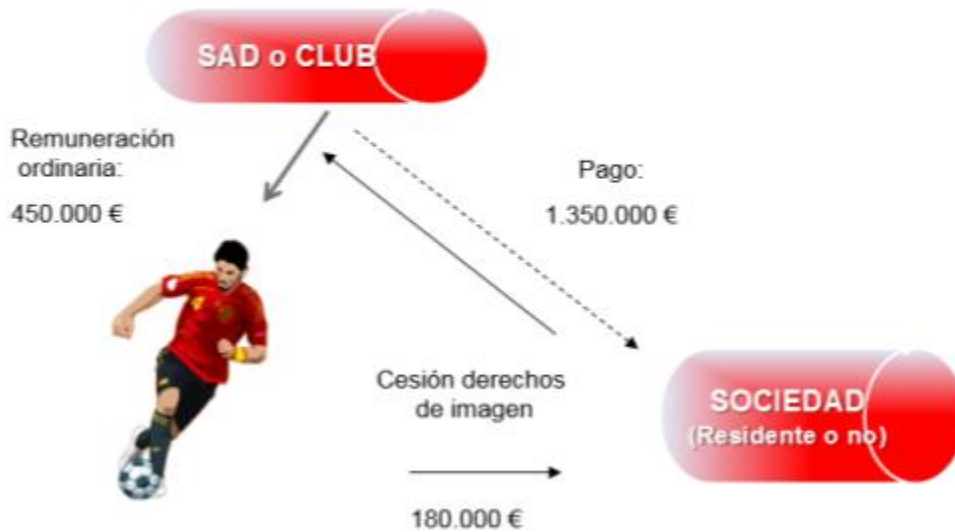
La persona o entidad obligada a efectuar el correspondiente ingreso a cuenta deberá presentar declaración en los plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda. Al tiempo de presentar la declaración deberá determinar su importe y efectuar su ingreso en el Tesoro.

De conformidad con el artículo 101 del Reglamento del IRPF será del 19%. De conformidad con lo establecido en el artículo 92.8 LIRPF, en el caso de que la contraprestación sea en especie su valoración se efectuará de acuerdo con lo previsto en el artículo 43 de la LIRPF. No obstante, con la reforma fiscal, el importe de la retención pasa a ser en estos casos del 20% en el ejercicio 2015 y del 19% en el ejercicio 2016.

3.8 La aplicación práctica del régimen de imputación de rentas

A continuación analizamos un supuesto práctico de aplicación del régimen de imputación de rentas:

Supongamos que un jugador de fútbol cuyo tipo impositivo marginal es del 50% cede sus derechos de imagen a una sociedad por valor de 180.000 euros. Asimismo, meses después, un club de fútbol le contrata, abonándole un salario por importe de 450.000 euros. Asimismo, el club que le ha contratado paga a la sociedad titular de los derechos de imagen la cantidad de 1.350.000 euros. Esta sociedad tributa al tipo impositivo del 30%.



En primer lugar tenemos que analizar el cumplimiento o no del requisito relativo a la regla del 85/15, consistente en valorar si la remuneración percibida por derechos de imagen excede o no del 15% de las remuneraciones totales.

- Rendimientos del trabajo: 450.000 euros
- Remuneración total (remuneración del trabajo + remuneración a la sociedad por la imagen): 450.00 euros + 1.350.000 euros = 1.800.000 euros
- Aplicación de la regla del 85/15: 85% de 1.800.000 euros = 1.530.000 euros
- La remuneración salarial (450.000 euros), es inferior al 85% de la remuneración total.
- En consecuencia, procede la imputación de rentas en la base imponible del deportista: $1.350.000 - 180.000 = 1.170.000$ euros.

La liquidación de los impuestos (tanto del IRPF del jugador, como del IS de la sociedad) serían los siguientes:

- Tributación del futbolista con ocasión de la cesión: $180.000 \times 50\% = 90.000$
- Tributación de la sociedad: $1.350.000 \times 30\% = 405.000$

- Tributación del futbolista por la imputación de rentas
 - Cuantía a imputar: 1.170.000
 - Tipo impositivo: 50%
 - Cuota íntegra: 585.000 euros
 - Deducción del impuesto pagado por la sociedad: 405.000 euros
 - Cuota final: $585.000 - 405.000 = 180.000$ euros
- Tributación del futbolista en sede del IRPF: 90.000 euros + 180.000 euros. Total: 270.000 euros.
- Tributación total: $270.000 + 405.000 + (450.000 \times 50\%) = 900.000$ euros

Como se puede comprobar, la cuota a pagar equivale al 50% de la remuneración total $(1.350.000 + 450.000) \times 50\%$.

3.9 Los problemas que presenta el régimen especial de imputación de rentas

El régimen fiscal especial de imputación de rentas ha sido objeto de numerosas críticas por parte de la doctrina. La principal dificultad se deriva del posible incumplimiento del principio de capacidad económica proclamado por el artículo 31.1 de la CE.

El artículo 92 viene a regular la imputación de rentas derivadas de estructuras de imagen implementadas a partir del año 1997, asimilándose a otros regímenes de transparencia fiscal¹⁶⁷ previstos en la norma del IRPF, con un matiz relevante, dado que en este caso, la imputación se realiza al deportista que cede sus derechos de imagen incluso a pesar

¹⁶⁷ En palabras de CASANOVA GUASCH, “estamos ante un sistema similar al de transparencia fiscal pero obviando a todos aquellos socios o partícipes que no sean la persona física residente titular de los derechos objeto de explotación”. CASANOVA GUASCH, F., y LANDA AGUIRRE, I., “El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen”, *Jurisprudencia Tributaria* núm. 6, 1997, pág. 19.

de que él no sea el beneficiario final de la explotación de los mismos. Esto es, es posible la imputación de rentas al deportista aunque éstas sean obtenidas por una sociedad que no está vinculada a él.

Tal y como apunta la doctrina¹⁶⁸, esta cuestión constituye la principal crítica al régimen dado que la doctrina del Tribunal Constitucional a la hora de interpretar el principio de capacidad económica contributiva indica que “basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial, en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el Impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo”¹⁶⁹. No obstante, tal y como hemos apuntado previamente, puede no existir siquiera una renta potencial en el deportista que comercia con sus derechos de imagen, dado que puede efectuarse la imputación a un deportista que no va a percibir los beneficios derivados de la explotación de su imagen. Desde nuestro punto de vista quiebra con el principio de capacidad económica regulado en el artículo 31.1 de la Constitución¹⁷⁰. Se desmarca por lo tanto del régimen de transparencia fiscal internacional en el cual solo se imputan las bases positivas y la imputación se efectúa a los socios en función de su porcentaje de participación.

Por otra parte, se regula una diferenciación, cuyo encaje dentro de un punto de vista de justicia tributaria podría tener difícil justificación, entre aquellos deportistas que tienen una relación laboral (estableciéndose un límite del 15%), frente a aquellos que tienen una relación estrictamente mercantil (golfistas, tenistas, artistas...). En este sentido se pronuncia MIGUEL MARTÍNEZ CARRASCO al señalar que “se está discriminando a los deportistas con relación laboral respecto a otros deportistas y titulares de derechos

¹⁶⁸ AAVV. (Coord. I. Núñez Zubillaga), *“La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Comentarios a la Ley 35/2006 y al Real Decreto 439/2007”*, ob cit, pág. 641.

¹⁶⁹ STC 37/1987, rec. 685/1984 (fundamento jurídico decimotercero).

¹⁷⁰ FALCÓN Y TELLA, R. “El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas”, *Revista Española de derecho deportivo*, nº9, 1998, pág. 12.

de imagen, lo que supone una clara arbitrariedad; se ha establecido una norma carente de justificación racional, en cuanto que obliga a tributar por una renta que no se ha obtenido ni, en muchos casos, se va a obtener, lo que de nuevo incurre en una palmaria arbitrariedad y se rompe arbitrariamente la libertad contractual que rige en nuestro ordenamiento jurídico”¹⁷¹.

Mismo criterio parece seguir FALCÓN Y TELLA al afirmar que “se está discriminando a los deportistas con relación laboral respecto a otros deportistas y titulares de derechos de imagen, lo que supone arbitrariedad”¹⁷². Coincido con éste autor al afirmar que no sólo se vulnera el artículo 9.3 de la Constitución sino también el artículo 14 de la misma, a la luz de la doctrina del TC. A modo de ejemplo cabe citar la STC 78/1984, de 9 de julio, rec.92/1983 al indicar que “la igualdad ante la ley reconocida en el art.14 de la Constitución es, en primer término, igualdad en la configuración del texto legal, lo que significa que a la identidad de los supuestos de hecho debe acompañar la identidad de los efectos o consecuencias jurídicas”. Continúa FALCÓN Y TELLA apuntando que “resulta evidente que se está creando un supuesto de hecho singular (el de asalariado cuya imagen ha sido cedida a un tercero), que no resulta inmediatamente de los hechos e implica discriminación frente a los no asalariados (a los que se permite ceder su imagen libremente sin penalización fiscal alguna); la solución que se adopta para dicho supuesto singular resulta desproporcionada (se imputa la totalidad de la contraprestación de los

¹⁷¹ MARTÍNEZ- CARRASCO, M. “La incompatibilidad con el Derecho Comunitario del régimen fiscal de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen”, Noticias de la Unión Europea, ISSN 1133-8660, N° 280, 2008, pág. 56: “lo que se ha impuesto en el vigente artículo 92 Ley 35/2006 del IRPF es una indefendible e inauténtica voluntad de hacer tributar, en todo caso, en cabeza de las personas naturales la renta derivada de la explotación de la imagen, aunque hayan cedido sus derechos. Lo que es tanto como pretender que el trabajador tribute por el beneficio empresarial (además de su salario), el tenista por las ganancias de los organizadores del torneo, o el novelista por el margen editorial o por los derechos económicos de autor aunque no los perciba. En cualquiera de estos casos estaríamos ante una norma inconstitucional por contravenir la capacidad contributiva; pero al insistir en esta pintoresca solución sólo para los titulares de derechos de imagen y solo para aquellos casos en que existe además una relación laboral, la norma incurre, además, en manifiesta arbitrariedad”.

¹⁷² FALCÓN Y TELLA, R. “La posible inconstitucionalidad del régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen”, Editorial en la Revista Quincena Fiscal, núm. 10, 2000, págs. 5 y sigs.

derechos de imagen aunque se abonen a un tercero sin vinculación alguna con el asalariado); y no se ha intentado siquiera atajar posibles fenómenos de elusión fiscal a través de mecanismos ordinarios al alcance de la Administración como el fraude de ley, la transparencia fiscal de la sociedad cesionaria de la imagen o los ajustes por operaciones vinculadas entre las sociedades que explotan los derechos de imagen y el titular de la imagen”.

No obstante, algunos autores como RELEA SARABIA no aprecian dicha vulneración al señalar que no “acaba de convencerme la inconstitucionalidad del precepto en base a que, estableciendo un gravoso régimen para el titular de la imagen, solo lo hace aplicable al caso de que éste preste sus servicios profesionales en régimen de dependencia laboral, dejando fuera del mismo a quien, desempeñando similar profesión, lo hace de forma autónoma, lo que, a juicio de notabilísimos autores, resulta contrario al principio de igualdad que proclama el artículo 14 CE. No habría razón alguna, opinan, para discriminar a los deportistas, como por ejemplo los futbolistas, que actúan a través de un contrato laboral, frente a los que, por ejemplo, los tenistas o jugadores de golf, actúen mediante un contrato civil de prestación de servicios. El precepto crea una desigualdad entre unos y otros que no se encuentra fundamentada en criterios objetivos suficientes. La verdad es que, en mi criterio, no les falta buena parte de razón y, por ello, me siento inclinado en principio a incorporarme a su postura. Sin embargo, a partir del amplio margen de discrecionalidad que el Tribunal Constitucional viene reconociendo al legislador para ordenar el sistema tributario y, en especial, para luchar contra el fraude, creo finalmente que un recurso fundamentado en esta cuestión no sería estimado al poderse justificar esta diferencia de trato en el hecho de que esas estructuras societarias de convivencia fiscal que el legislador pretender combatir se producen

fundamentalmente en el ámbito de las relaciones laborales, que es, por eso, al que ahora se dirige la norma”¹⁷³.

Una segunda dificultad del régimen de imputación obedece a la fijación de un mismo porcentaje como límite en todos los casos. Es decir, el régimen establece un umbral de tolerancia genérico para cualquier tipo de deportista. Esto es, la norma no prohíbe la explotación de derechos de imagen a través de sociedades, únicamente establece un límite cuantitativo para su canalización, fijándose en el 15%, es decir, establecer un umbral de tolerancia respecto de las contraprestaciones percibidas por la cesión de derechos de imagen¹⁷⁴.

En primer lugar, incluso dentro del marco deportivo, la utilización de la imagen en determinados deportes es superior a la que se utiliza en otros. No es lo mismo la utilización de la imagen en el fútbol o tenis que en otra disciplina deportiva como el balonmano o billar. En segundo lugar, el reparto que se utiliza por parte de los clubes entre salario y rentas de imagen no es el mismo para una figura mediática que para un jugador que compite en segunda división. Por ello, abogamos por un sistema de distribución de las renta de imagen más específico, individualizado, que tenga en cuenta no sólo la práctica deportiva sino también las circunstancias particulares del jugador en concreto (equipo, rentas por imagen generadas por el club, análisis de las cuentas anuales y de los ingresos obtenidos por el club en la explotación de derechos de imagen, cifra de ventas de *merchandising* del jugador, impacto mediático, edad, posición, trayectoria, nacionalidad del jugador...) y que pueda evolucionar en el tiempo atendiendo a las circunstancias concretas del caso. Este mismo hecho se pone de

¹⁷³ RELEA SARABIA, A., Ob. Cit., pág. 371.

¹⁷⁴ MARTÍNEZ CARRASCO PIGNATELLI, J.M. “La incompatibilidad con el Derecho Comunitaria del régimen fiscal de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen”, en Noticias de la Unión Europea, núm.280, 2008, pág. 1106.

manifiesto en el Informe de la Comisión constituida para el estudio de la fiscalidad del deporte al señalar:

“De esta manera, si la mayoría de los ingresos de los clubes deportivos son ingresos derivados de la publicidad, la mayoría de los ingresos de los deportistas que participan en los clubes deportivos deben ser ingresos derivados de la publicidad o de la cesión del derecho a la explotación de su imagen. Por ello, se ha planteado la posibilidad de revisar el porcentaje (...) para que determinados ingresos sean considerados como ingresos derivados de la cesión del derecho a la explotación de la imagen del deportista profesional al considerar que el porcentaje previsto en la actualidad no representa realmente la composición de los ingresos de los deportistas profesionales adecuándolo a la composición de ingresos de los clubes deportivos”¹⁷⁵

En tercer lugar, la norma no valora la posibilidad de que un deportista pueda participar en un único periodo impositivo con varios equipos. En este caso, ¿el respeto de la regla del 85/15 debe ser global, esto es, teniendo en cuenta las remuneraciones totales del ejercicio?, o ¿debe ser particularizado, esto es, en cada uno de los contratos que suscribe el deportista? En nuestra opinión, ésta última debería ser la solución óptima toda vez que el deportista cuando suscribe el primero de sus contratos no conoce la remuneración por imagen que pueda devenir en un futuro. No obstante, la norma no articula mecanismo alguno que habilite a segundos clubes empleadores a conocer la remuneración previa obtenida por los deportistas. La solución entendemos que no pasa por establecer un umbral de tolerancia, sino en determinar si existe o no una explotación efectiva de los derechos de imagen por parte de la sociedad o si únicamente se trata de

¹⁷⁵ Informe de la Comisión constituida para el estudio de la fiscalidad del deporte, junio de 1998, pág. 44.

la interposición de una sociedad con ánimo defraudatorio. Coincidimos en este punto con Carmona Fernández al afirmar que “cuando no existe una explotación comercial de la imagen supuestamente cedida o cuando dicha imagen es un elemento indisoluble de la prestación laboral del titular de la misma, afirmar que existen rentas derivadas de la cesión de la imagen no parece ser sino un artificio o un mero enmascaramiento de las rentas naturales derivadas de aquella prestación: las del trabajo personal”¹⁷⁶.

Entendemos que la imagen que el jugador tiene como miembro de la plantilla del club forma parte del propio contrato federativo suscrito, ahora bien, distinto es el caso de la utilización de la imagen del jugador al margen de su actividad deportiva (i.e., poster, fotos, ropa...) en cuyo caso su imagen puede ser objeto de cesión y explotación por parte de una sociedad.

3.10 Las fórmulas empleadas para eludir la aplicación del régimen especial de imputación de rentas

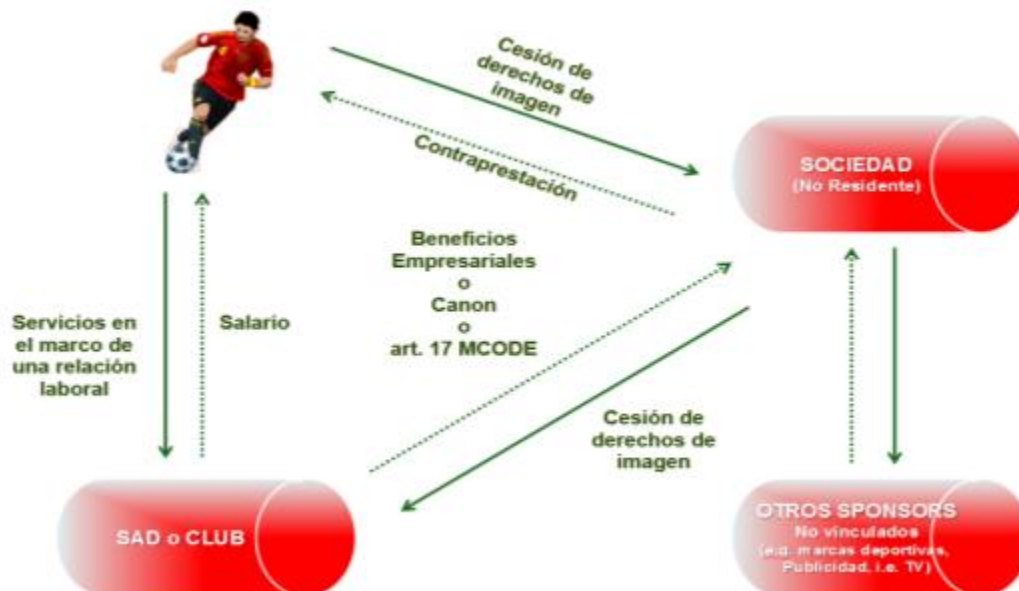
Con el objeto de optimizar las balanzas presupuestarias de los equipos de fútbol y de esquivar la aplicación de la regla 85/15 (a través de la inexistencia de la relación laboral), los clubes procedieron a implementar estructuras fiscales alternativas, principalmente canalizando rentas a través de patrocinadores o canales de televisión. Con ellos se introducía la inclusión de un tercer pagador de rentas con el que el jugador en cuestión no mantenía una relación laboral y por lo tanto se desactivaba la regla 85/15.

¹⁷⁶ CARMONA FERNÁNDEZ, N. Tribuna Fiscal CISS, núm. 79, mayo 1997, pág. 60.

Esta fórmula fue utilizada por el Futbol Club Barcelona y la entidad TV3 y anulada posteriormente tanto por la Administración tributaria como por los Tribunales. El esquema habitual fue el siguiente:

- Las sociedades cesionarias de los derechos de imagen ceden al club parte de los derechos de imagen de los jugadores y técnicos, regulándose en algunos casos una cotitularidad entre la sociedad y el club.
- El club y el canal de televisión efectúan una novación de los contratos suscritos hasta el momento y el canal en cuestión se obliga a adquirir de las sociedades cesionarias los derechos de imagen en cotitularidad.
- Por último el canal de televisión adquiere de las sociedades cesionarias los derechos compartidos por éstas.

Gráficamente, la operativa quedaría representada del siguiente modo:



A continuación repasamos algunos de los pronunciamientos jurisprudenciales más representativos al respecto:

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, en su sentencia de 12 de diciembre de 2010, rec. 445/2007 analiza este aspecto en particular sobre si resulta de aplicación o no el régimen de imputación de rentas cuando uno de los pagadores no es la entidad o club con el que el futbolista mantiene su relación laboral sino un patrocinador tercero. Principalmente lo que se está planteando es qué ocurre cuando las rentas vinculadas a la imagen no son satisfechas por el club sino por un patrocinador con el cual el deportista no tiene una vinculación laboral sino mercantil.

En este caso, la regularización practicada consistió, en esencia, en la imputación en renta al contribuyente de los rendimientos por la cesión de los derechos de imagen, satisfechas por el FCB, directamente o a través de la TVC, a la sociedad Garondial Holdings BV, con razón social en los Países Bajos, que los ostentaba por cesión del jugador.

En la demanda se invoca el Convenio de 16 de junio de 1971 , suscrito entre el Reino de España y el Reino de los Países Bajos, argumentando que conforme a su artículo 7, los ingresos procedentes de la cesión de los derechos de imagen no pueden estar sujetos a tributación en España, habida cuenta del domicilio de la sociedad receptora, y se argumenta asimismo la imposibilidad de calificar las cantidades pagadas a la sociedad como rendimientos del trabajo de la persona física cuya imagen se explota, sin que exista el más mínimo indicio de que tales cantidades hayan revertido al jugador.

Por contra, y citando una sentencia similar, una de las explicaciones que en esencia da pie a la argumentación de la Inspección es la enorme desproporción existente entre los

precios cobrados por la sociedad titular de los derechos de imagen del jugador al FC Barcelona (6,9 M Pts.) y a TVC (32,5 M Pts.). De esta desproporción, entiende la sentencia, se extrae la simulación “de la titularidad compartida en cuanto que la indicada desproporción lleva a la conclusión de que no existía causa onerosa para que el Club adquiriera su pretendida cuota”. Al respecto, el Tribunal señala lo siguiente:

“Sin embargo, toda vez que TVC no habría de pagar al Club por la adquisición de los derechos concertada en anteriores contratos en la misma medida o cantidad en que pagara a la sociedad y según indicaciones del Club, conforme al contrato de 27 de junio de 1997 celebrado entre el Club y TV, resulta que efectivamente es el Club el que soportaba el precio de adquisición de los derechos y al propio tiempo aparece como su titular único, constituyéndose TVC en simple mediadora o pagadora formal.”

En base a lo anterior entiende el Tribunal la aplicabilidad del régimen del artículo 76 de la ley 40/1998 de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, que comprende un supuesto de transparencia fiscal consistente en la utilización por personas físicas (deportistas, artistas, etc.) de sociedades instrumentales, las cuales, a su vez, ceden mediante contraprestación dicho derecho o autorización a la sociedad o entidad con la cual está relacionada laboralmente la persona física de que se trate, y de este modo se elude el pago directo por la sociedad o empresa empleadora de parte de la contraprestación por derecho de imagen, que recibe la sociedad interpuesta.

Por otra parte, conviene igualmente traer a colación igualmente la sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 5 Mar. 2008, rec. 94/2006.

En esta segunda sentencia se plantea si los pagos que la Televisión de Catalunya (TVC) por la adquisición de los derechos de imagen de los jugadores se hacen en nombre y por cuenta propia, -como se desprende de los contratos que se encuentran en el expediente- o como mediadora del Fútbol Club Barcelona -como pretende la Administración tributaria. Se discute si puede exigirse al FCB ingresos a cuenta de IRPF de los jugadores a causa de los pagos que realice TVC a las sociedades cesionarias de los derechos de imagen.

Para tratar los asuntos de interés (tratamiento fiscal de los derechos de imagen) se transcribe en la resolución comentada una sentencia dictada en fecha 24 de febrero de 2003, recurso 862/00:

“La entidad deportiva recurrente, con carácter general, centra el objeto del recurso en la calificación jurídico tributaria de las cantidades pagadas a las sociedades cesionarias de derechos de imagen a los futbolistas, instrumentado a través de sociedades, que la Inspección califica de salarios, mientras el Club manifiesta que se trata de rendimientos propios de la explotación de dichas sociedades o de rendimientos del capital, no sometidos a retención; sin que el hecho del mecanismo utilizado tenga una incidencia especial.

(...)

Centrada la explotación del derecho de imagen en el ámbito laboral, y ya referido a los deportistas profesionales, la norma básica la constituye el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, de Relación laboral especial de Deportistas Profesionales. En su art. 7, referido a los "derechos y

obligaciones de las partes" establece: "Tres.- En lo relativo a la participación en los beneficios que se deriven de la explotación comercial de la imagen de los deportistas se estará a lo que en su caso pudiera determinarse por convenio colectivo o pacto individual, salvo en el supuesto de contratación por empresas o firmas comerciales previsto en el número 3 del art. 1 del presente Real Decreto." Por su parte, el art. 8, "retribuciones", dispone: "Uno.- La retribución de los deportistas profesionales será la pactada en convenio colectivo o contrato individual. Dos.- Tendrán la consideración legal de salario todas las percepciones que el deportista reciba del club o entidad deportiva, bien sean en metálico o en especie, como retribución por la prestación de sus servicios profesionales. Quedan excluidas aquellas cantidades que con arreglo a la legislación laboral vigente no tengan carácter salarial.

(...)"

En relación con lo anterior, la sentencia continúa tratando la regulación en el ámbito de los deportistas profesionales de los derechos de imagen:

"Desde la perspectiva del Derecho Laboral, el Real Decreto 1.006/1985, de 26 de Junio , que regula el Régimen Laboral especial de deportistas profesionales, prevé en su art. 7º.3 , como retribución de los deportistas la participación en los beneficios derivados de la explotación comercial de sus derechos de imagen, según se establezca en convenio colectivo o pacto individual, por ello, la Ley 18/1991, de 6 de Junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , incluyó en su artículo 25 , dedicado a los rendimientos de trabajo personal, en su letra d), "las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial", entre las cuales

creemos que se hallan las derivadas de la cesión del derecho a la propia imagen, convenida por los propios artistas o deportistas, a sus empleadores o a otras personas y, en cambio, cuando tal cesión de uso, autorización, etc., se conceda por persona física o jurídica distinta del propio titular de la imagen, los rendimientos serán de capital mobiliario, distinción precisada implícitamente por la Ley 18/1991, de 6 de Junio , y por la nueva Ley 40/1998, de 9 de Diciembre .A continuación, el apartado tres del mismo artículo de la Ley 13/1996, de 30 de Diciembre , estableció y reguló, por cierto con prosa de muy difícil comprensión, un supuesto de transparencia fiscal, consistente en la utilización por personas físicas (deportistas, artistas, etc.) de sociedades instrumentales, las cuales, a su vez, ceden mediante contraprestación dicho derecho o autorización a la sociedad o entidad con la cual esté relacionada laboralmente la persona física de que se trate, y así de este modo se elude el pago directo por la sociedad o empresa empleadora de parte de la contraprestación por derechos de imagen, que recibe la sociedad interpuesta" (TS. Sala 3ª, Secc.2ª, Sentencia de fecha 25 de enero de 1999; así como la de 10 de marzo de 2001).

(...)

Resulta de particular interés el tratamiento que realiza la presente sentencia sobre la singularidad que presenta este recurso derivada de la intervención de Televisión de Cataluña S.A.:

“Significa el escrito de demanda que la Administración considera que la estructura negocial existente en el FUTBOL CLUB BARCELONA y las sociedades cesionarias ha de calificarse como simple mediación de modo que la titularidad de la explotación de la imagen de los jugadores

permanece en el Club, por lo que la aplicación del artículo 28 de la LGT ordena exigir el tributo con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, y al deber exigirse el cumplimiento de las obligaciones en función de la verdadera naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, conduce a tener que exigirse al Club el ingreso a cuenta del IRPF sobre dichas cantidades. Rechaza el atribuido carácter de simple mediadora, ya que no existen pruebas de tal afirmación, partiendo exclusivamente del informe de la Subdirección General de Ordenación legal, integrante del Departamento de Inspección de Agencia de 13 de junio de 2001. Señala que si bien la Administración demandada parte del prejuicio de que el club es el verdadero titular de los derechos de imagen, por el simple hecho de firmar unos contratos laborales con sus jugadores, esto no es así, ya que el derecho a la propia imagen puede cederse a terceras personas distintas del empleador, para que sean dichas personas las que la exploten con independencia del contrato laboral. Mantiene que el régimen especial de imputación pretende cortar una economía de opción hasta entonces inexistente, consistente en explotar la imagen al margen del contrato de trabajo, ya que si bien paga los derechos de imagen no es una entidad vinculada, no puede afirmarse que estemos ante el supuesto de aplicación de la norma, pues existe una norma específica que señala hasta qué punto es legítima la economía de opción, y a partir de qué punto debe imputarse la renta al jugador.

Como es de sobra conocido, hasta la entrada en vigor de la Ley 13/1996, el FCB realizaba, en relación con la mayoría de sus jugadores y técnicos, dos tipos de pagos. Por un lado, pagaba directamente al jugador o técnico la

cantidad estipulada en virtud del contrato de trabajo suscrito con él. Pero, por otra parte, habla de satisfacer a la sociedad titular de los derechos de imagen del jugador o técnico, otra determinada cantidad -la estipulada- en contraprestación por la cesión del derecho a explotar tales derechos de imagen, los cuales habían sido previamente cedidos por el jugador a dicha sociedad.

Por otra parte, el FCB negociaba directamente con TELEVISION DE CATALUÑA (TVC) la cesión de la imagen televisiva y audiovisual del Club y de los jugadores, para que ésta pudiera retransmitir los partidos de fútbol, baloncesto, balonmano, etcétera, de los equipos del Club. La importancia de la entrada en vigor de la Ley 13/1996 radica en que la misma establecía, a través de su artículo 2º. tres un tratamiento especial a las "contraprestaciones derivadas de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización". En síntesis, y por lo que aquí interesa este nuevo régimen obligaba a incluir en la base imponible del jugador o técnico el importe de las cantidades percibidas del Club por las sociedades cesionarias de los derechos de imagen, siempre que el importe de lo percibido por el jugador o técnico como rendimiento del trabajo fuera inferior al 85 por 100 de la suma de tal cantidad y la contraprestación percibida por la entidad cesionaria de los derechos de imagen (regla del 85/15). Además, y para el caso de que la sociedad cesionaria fuera no residente en España, se establecía una obligación, a cargo del Club, de realizar un "ingreso a cuenta de las contraprestaciones" a aquélla satisfechas."

A continuación, la sentencia desgrana la estructura negocial de los derechos de imagen en el seno del FCB. Dicha estructura se modificó y adaptó a la nueva regulación que entró en vigor en julio de 1997 con la Ley 13/1996, quedando según expresa literalmente la sentencia de la siguiente forma:

“A partir de julio de 1997 - recordemos que le nuevo régimen entró en vigor, con carácter general, el 1de julio de ese año- el esquema negocial descrito en los párrafos anteriores fue modificado, quedando la nueva situación de la siguiente manera:

- Las sociedades cesionarias ya no ceden al Club la totalidad de los derechos de imagen de los jugadores y técnicos, sino que ceden determinados derechos y, respecto de los restantes, establecen una cotitularidad con el FCB.

- Por otra parte, el Club y la TVC proceden a realizar una novación de los contratos suscritos hasta el momento, en virtud de la cual la sociedad televisiva se compromete a adquirir de las sociedades cesionarias aquellos derechos de imagen que éstas comparten con el Club, "descontando" las cantidades abonadas a dichas sociedades del importe que se venía pagando al Club.

- Finalmente, TVC adquiere efectivamente de las sociedades cesionarias (con el visto bueno del Club) los derechos compartidos por éstas.

Como se puede ver con esta forma de operar, TVC sigue pagando las mismas cantidades por retransmitir los partidos del FCB. La única variación radica en que ahora, en lugar de pagar exclusivamente al FCB, lo hace pagando, parte al Club y parte a las sociedades cesionarias. Para

estas últimas tampoco se produce variación alguna desde el punto de vista económico, puesto que se reciben los mismos importes que antes, aunque el pagador sea TVC. Finalmente, tampoco hay incidencia económica para el FCB, en cuanto que lo deja de ingresar de la TVC coincide con lo que deja de pagar a las sociedades cesionarias.

Ahora bien, desde el punto de vista del ordenamiento tributario, tal proceder sí que tiene una importante incidencia, ya que a través de él se consigue evitar la ya mencionada regla 85/15, al reducirse el importe de la contraprestación satisfecha por el Club a la sociedad cesionaria.

Con este nuevo esquema negocial que se lleva a cabo a partir de julio de 1997, con la intervención de la TVC, permite al Club eludir la regla del 85/15, por lo que el Club no efectuó ingreso a cuenta alguno por las cantidades satisfechas a las entidades cesionarias de los derechos de imagen de determinados jugadores. En estas circunstancias, la Administración ha entendido que la intervención de TVC debe calificarse de "simple mediación" de modo que es el Club el titular de la totalidad de los derechos de imagen, con lo que resulta aplicable la Ley 13/1996, que conlleva exigir los ingresos a cuenta no ingresados por los pagos realizados por el Club a las entidades cesionarias no residentes titulares de los derechos de imagen de determinados jugadores y técnicos."

En el FJ décimo, podemos encontrar las siguientes conclusiones en relación con el asunto analizado:

"La Sala comparte el criterio de la Administración al acoger el contenido del informe de 31 de junio de 2001 sobre "Tributación de las rentas

derivadas de la cesión de los derechos de imagen de los jugadores de fútbol en el denominado 'Esquema cuadrangular' de gestión de dichos derechos", y que llega a la calificación jurídica de los hechos, actividad concretada de mediación en nombre y por cuenta del Club, ya que es este quien soporta jurídicamente los pagos, al no haber perdido la titularidad y dominio efectivos de los derechos de imagen como consecuencia de los nuevos contratos suscritos, conclusión a la que llega como resultado de valorar los hechos circunstancias y extremos previamente recogidos, y que son los siguientes, así estimados por la Sala:

1º. Tanto la novación de los contratos de retransmisión televisiva suscritos entre el Club y la televisión, como los nuevos que se suscriben entre el Club y las Sociedades Interpuestas de los jugadores y entre éstas y la televisión se producen inmediatamente (y en un lapso de muy pocos días) después de la entrada en vigor del mecanismo de imputación de rentas previsto por la Ley 13/1996 -(julio de 1997).

2º Pese a que los negocios suscritos entre jugador, Sociedad Interpuesta, Club y televisión, aparecen formalmente como contratos independientes, lo cierto es que forman parte de una única estructura negocial. Ello resulta del hecho de que en cada uno de dichos contratos se hagan referencias constantes a los otros, de que tengan la misma vigencia temporal, de que se contengan en cada uno de ellos cláusulas que más bien deberían formar parte de los otros, y de que, como se verá a continuación, exista un cierto dominio de la voluntad negocial de todos los intervinientes por parte del club.

3° En los contratos celebrados entre el Club y las Sociedades Interpuestas (y en los que los jugadores correspondientes a cada sociedad concurren y proceden a suscribirlos y firmarlos "a los efectos de conocimiento y ratificación") por los que se establece el régimen de "cotitularidad" de determinados derechos de imagen del futbolista, se hace referencia a que la consecuencia de dicha cotitularidad será la posibilidad de que "la sociedad podrá ceder (los derechos de imagen) directamente a una compañía de televisión...", y que "...tal cesión se somete a la necesaria y expresa autorización del Club."

Resulta ciertamente evidente que existe un dominio total por parte del Club del comportamiento negocial futuro de la Sociedad Interpuesta, puesto que se prevé con quién contratará (televisión) de qué modo y con qué contenido, siendo la vigencia de dichos contratos la que decida o pueda decidir el Club, y siendo también necesario el consentimiento expreso del Club a dicho contrato.

Todo indica, pues, que no parece existir tal "titularidad compartida", sino en apariencia, puesto que el verdadero "titular" efectivo de los derechos y quien decide cómo se ejercitarán es el Club. Cotitularidad que, por otro lado, se compadece poco con el hecho de que la Sociedad Interpuesta obtenga cuantiosos ingresos de su "cuota parte" de la entidad televisiva, pero el Club apenas remunere a dicha sociedad la otra parte restante que le fue cedida en su día por ésta y que supuestamente permanece en el patrimonio de dicho Club.

4° El análisis del contrato de 27 de junio de 1997 celebrado entre el Club y la televisión resulta especialmente revelador. En dicho contrato se produce

una "novación" de los que estaban aún en vigor con el fin de que parte de las cantidades que la televisión venía abonando al Club, como consecuencia de la retransmisión de los encuentros de fútbol en que éste interviene, pasen a abonarse a los nuevos "cotitulares" (y previo consentimiento expreso de dicho Club) de parte de los derechos de imagen de los deportistas, es decir a las Entidades Interpuestas de los jugadores. Dichas cantidades dejan automáticamente de percibirse por el Club, por lo que el efecto final para la empresa de televisión es totalmente neutro.

A modo de explicación del porqué de tal contrato, las partes manifiestan (cláusula II) que la nueva dimensión adquirida por el fútbol en los últimos años como espectáculo de masas es un hecho que "...provoca, sin perjuicio del papel primordial de los clubes en la titularidad y administración de los derechos de imagen individuales y colectivos de jugadores y técnicos, la existencia de una (sic) compleja trama de intereses que giran en torno al mundo televisivo" y que "la comercialización a gran escala del deporte televisado ha propiciado nuevas relaciones jurídicas..." (en alusión a los nuevos contratos celebrados entre jugadores y sus interpuestas con el Club). En lo tocante al régimen de pagos a efectuar por la televisión al Club con ocasión de la retransmisión de los partidos, se establece en la cláusula VI del contrato una "fórmula de manera que el precio a satisfacer por la TV al Club por cada temporada denominado (P), será igual a la suma de dos componentes $P1 + P2$, siendo $P1$ el precio a satisfacer por la cesión de los derechos de imagen de los que sigue siendo titular exclusivo el Club (pay per view) y $P2$ (el precio de cesión de los derechos de los que es cotitular el Club) la cantidad resultante de restar a las cantidades previstas con

carácter general en el contrato (X), el componente T que se define como "la suma de las retribuciones pactadas en la temporada con cada una de las personas (sociedades interpuestas) contenidas en el anexo núm. 1 y aquellas que autorice por escrito el club...", (mención esta última que pone especialmente de manifiesto la intervención ciertamente instrumental del ente televisivo). El resultado de tan aparentemente compleja fórmula de retribución es bien sencillo: la TV pagará al Club las mismas cantidades anteriormente pactadas con excepción de las que en los sucesivos pague por indicación del propio Club a las Sociedades Interpuestas (T). Es decir cada peseta que se pague a dichas entidades deja de adecuarse al Club, de manera que el saldo neto de ingresos y pagos entre cada una de las tres entidades intervinientes resulta inalterado, ni ganan ni pierden el Club, la TV y las Sociedades Interpuestas.

Especialmente significativa resulta la exclusión del supuesto régimen de cotitularidad de los derechos por emisión en cerrado (pay per view) dado que, como el propio Club manifiesta cláusula V -mención que se repite en los contratos a los que se hace referencia en el punto 3- la retribución establecida entre TV y Club de esta fórmula de explotación de los derechos de imagen es variable, en "... función de parámetros que hacen imposible una cuantificación actual" y no permite, por tanto, el automatismo deseado en el funcionamiento del sistema de pagos (ya descrito) que la TV efectúa a las interpuestas de los jugadores por cuenta del Club.

Puede advertirse pues que el nuevo contrato suscrito entre el Club y la Televisión (así como los otros descritos) no hace sino dar cobertura o ropaje jurídico a un hecho cierto, que no es otro que la realización por esta

última de determinados pagos por cuenta y orden del Club y que en verdad retribuyen la imagen en su día cedida a dicho Club por las Sociedades Interpuestas.

5° En cuanto a los contratos reglados y predeterminados por el Club y sucesivamente suscritos entre la TV y las Sociedades Interpuestas (en los que concurren y suscriben igualmente los jugadores) no cabe sino decir que en ellos igualmente se describe la situación creada a raíz del supuesto régimen de cotitularidad y se procede a la cesión de los derechos de imagen del jugador a cambio de retribuciones que, como ya se indicó, son muy superiores a las que percibe la interpuesta directamente del Club. Puede afirmarse que dichos contratos no son

Sino un eslabón más de un esquema negocial dominado por el Club, verdadero titular efectivo de los derechos de imagen. Prueba de ello es el hecho de que dichos contratos no se celebrarán sin el visto bueno y consentimiento expreso de dicho Club, ni con persona distinta que la iniciada por éste, por lo que no puede hablarse, por lo que respecta a la sociedad, de una voluntad autónoma e independiente susceptible de generar verdaderos efectos jurídicos.

6° Las cláusulas de rescisión del contrato del Club con el futbolista se mantienen inalterables después del establecimiento de la "titularidad compartid" de los derechos de imagen. En la medida que la cláusula de rescisión guarda una correlación con los ingresos que espera obtener el Club gracias a los servicios del jugador, si dicha cláusula se mantiene constituye un indicio adicional de que los pagos por derechos de imagen efectuados por la televisión se realizan por cuenta del Club.

7º Las obligaciones de pago de la Televisión a las Sociedades Interpuestas están temporalmente limitados al tiempo de duración de la relación laboral del jugador con el Club, y está prevista la cesación de los pagos futuros en caso de que se extinga la relación laboral antes de agotarse el plazo de duración del contrato de trabajo.

Añadir que claramente se aprecia que la actuación de la actora no puede ampararse en la denominada economía de opción, en virtud de cual los contribuyentes pueden utilizar las vías jurídicas amparadas por la ley para conseguir un resultado efectivamente querido y buscado con el menor coste fiscal posible, basándose por tanto, en la autonomía de la voluntad y en la libertad de contratación, tal como ha reconocido la STS 2.11.200 , por todas, ya que mal puede hablarse de economía de opción cuando se está persiguiendo un fin de elusión fiscal utilizando formas jurídicas innecesarias que solo bajo el prisma del detrimento de la Hacienda Pública hallan su justificación.

CAPÍTULO IV

EXPLOTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN POR UNA SOCIEDAD

1. Introducción

Hasta ahora hemos venido analizando la tributación derivada de la explotación directa de los derechos de imagen por parte del deportista. No obstante, tal y como hemos apuntado previamente, el derecho a la imagen tiene un contenido patrimonial que otorga a su titular la posibilidad de cederlo a una sociedad para que ésta efectúe su explotación, en lugar de la explotación directa por parte del deportista¹⁷⁷.

En este mismo sentido se pronuncia la doctrina al apuntar que la imagen puede ser explotada por un tercero “al que puede haberse cedido el derecho a través de figuras diversas (por ejemplo, donación a un familiar, aportación a cambio de acciones o participaciones sociales, cesión de uso o arrendamiento a una sociedad)”¹⁷⁸.

La explotación de los derechos de imagen por parte de una sociedad supone de cara al deportista limitar la responsabilidad del socio dado que responderá con el capital social aportado. Por el contrario, en caso de que la explotación se realice directamente por el deportista en sede de persona física, de conformidad con el artículo 1911 del Código Civil, respondería de sus deudas con todos los bienes presentes y futuros y no solo con los bienes afectos a su actividad¹⁷⁹. Adicionalmente, la explotación a través de una compañía puede permitir al deportista la gestión de un modo más profesional y ordenado, diferenciándolo del patrimonio personal.

A continuación analizamos la tributación tanto desde el punto de vista del deportista como de la sociedad.

¹⁷⁷ “Finalmente, puede darse el caso en que el titular de los derechos de imagen, en lugar de explotarlos en su propio nombre, los cede a un tercero, que será el que contrate con otras entidades”. TOVILLAS MORAN, J.M. “El tratamiento tributario del derecho a la imagen”, Madrid, Marcial Pons 2001, pág. 62.

¹⁷⁸ FALCÓN Y TELLA, R., “El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas”, Revista Española de Derecho Deportivo, nº9, enero-junio, pág. 6.

¹⁷⁹ “Del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros.”

2. La tributación del deportista

2.1.La tributación de la cesión de los derechos de imagen

Tal y como hemos analizado previamente, el deportista puede ceder sus derechos de imagen a un tercero para su explotación comercial. Ahora bien, ¿esta cesión tiene alguna implicación fiscal? Es decir, ¿se deriva algún tipo de impuesto por la cesión efectuada por el jugador y por la salida del derecho del patrimonio “personal” del deportista”? ¿Existe una ganancia patrimonial por la cesión de los derechos de imagen del deportista?

De acuerdo con lo establecido en el artículo 21 de la LIRPF “las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos del capital.” Asimismo, y por lo que se refiere al ámbito de las actividades económicas, el artículo 28.2 LIRPF señala lo siguiente: “Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4.ª de este capítulo”, esto es, apartado referido a las ganancias y pérdidas patrimoniales.

Desde nuestro punto de vista, compartimos la posición de Plaza de Diego al afirmar que “en ningún caso se produce una transmisión de la titularidad del derecho a la propia imagen, ni siquiera de las facultades patrimoniales que han sido puestas en el comercio, por lo que el derecho a la propia imagen permanece en el patrimonio moral y

económico de su titular (no produciéndose, en consecuencia, ninguna alteración en su composición). Por tanto, el rendimiento generado por su utilización no puede ser calificado de ganancia o pérdida patrimonial a los efectos de la Ley del IRPF¹⁸⁰. Únicamente se efectúa una cesión o sublicencia del derecho para su explotación concreta en un determinado ámbito.

2.2. Tributación de la contraprestación satisfecha por la sociedad al deportista

Atendiendo a lo comentado previamente, las rentas satisfechas por la sociedad titular de los derechos de imagen al jugador puede revertir las siguientes categorías fiscales:

- Rendimientos de capital mobiliario, integrándose en la base imponible general del IRPF, sin que sea posible la deducción de gastos y pudiéndose aplicar la reducción del 40% (30% a partir de 1 de enero de 2015) en el supuesto de que los rendimientos tengan un periodo de generación superior a dos años.
- Rendimientos de actividades económicas. Se integrarán como rendimiento de actividad económica siempre y cuando el deportista dispusiera de la adecuada ordenación de medios personales o materiales, tributando en la base imponible general del IRPF, deduciendo aquellos gastos incurridos en la cesión y con la posibilidad de aplicar la reducción del 40% (30% a partir de 1 de enero de 2015) para los rendimientos con periodo de generación superior a dos años, si bien como hemos apuntado previamente, esta reducción no resulta de aplicación a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un periodo que cumpliera el requisito de irregularidad,

¹⁸⁰ PLAZA DE DIEGO, M.A., “Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales”. Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pág. 132.

proceda de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.

En cualquier caso, y de conformidad con lo establecido en el artículo 6.5 de la LIRPF, “se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital”.

En la mayoría de los casos, nos vamos a encontrar con una operación vinculada entre socio y sociedad. Esto en la práctica genera un problema de valoración de intangibles, como es en este caso, la valoración de derechos de imagen de un futbolista con incertidumbre sobre su vida deportiva, contratos futuros y éxito o no de su carrera.

En consecuencia, a continuación valoraremos las soluciones que podemos encontrar sobre el régimen de operaciones vinculadas y la determinación del valor de mercado en la transacción.

3. La operación vinculada entre el deportista y la sociedad cesionaria del derecho a la imagen

3.1 Introducción

En el presente apartado analizaremos los distintos elementos que componen la valoración a mercado de la operación vinculada que puede generarse entre el titular de la imagen y la sociedad cesionaria de los mismos. En concreto, entraremos a valorar las formas de determinación del valor de mercado, las herramientas que permite el legislador para plantear valoraciones a la Administración tributaria, el régimen de

documentación existente, el ajuste secundario de las operaciones vinculadas, y finalmente, el régimen sancionador en caso de incumplimiento.

3.2 Determinación del valor de mercado

En la medida en que exista vinculación entre el deportista y la sociedad a la cual se le ceden los derechos de imagen, resultará de aplicación el régimen de operaciones vinculadas, en virtud del cual las operaciones deben valorarse por su valor normal de mercado, así como cumplir una serie de obligaciones de documentación siempre y cuando se superen determinados umbrales.

En concreto, el artículo 41 de la LIRPF señala lo siguiente:

“La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.”

Por su parte, el artículo 16 TRLIS dispone que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. A estos efectos, se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

El artículo 16.3 TRLIS señala en qué supuestos nos encontramos con personas o entidades vinculadas¹⁸¹.

¹⁸¹ “3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.

En la mayoría de casos de deportistas nos encontramos con sociedades participadas mayormente por ellos donde concentran sus inversiones (principalmente inmobiliarias o financieras) de cara a centralizar su patrimonio de cara al futuro.

El aspecto más complicado en materia de derechos de imagen (así como de otro tipo de activos intangibles) se centra en determinar la valoración de los mismos conforme al valor normal de mercado, que sería aquel acordado entre personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia¹⁸².

c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

g) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.

j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.

l) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento, o al 1 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.”

¹⁸² “1. A los efectos de determinar el valor normal de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

2. Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el obligado tributario haya podido disponer de ellas razonablemente, las siguientes circunstancias.

a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.

b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.

c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.

Con carácter general, puede indicarse que la aplicación del principio de plena competencia se centra en la comparación de las condiciones de una operación vinculada con las condiciones de las operaciones entre empresas independientes.

Para que estas comparaciones sean efectivas es necesario que las características sean lo suficientemente equiparables. Por ello, cuando se proceda a determinar si una transacción puede ser equiparable a otra, es necesario tener en cuenta las diferencias para determinar si hay comparabilidad entre las transacciones analizadas y cuáles son los ajustes que en su caso deban realizarse. Para ello vamos es necesario tener en cuenta los distintos parámetros para realizar el estudio de comparabilidad.

En primer lugar, es necesario analizar las características específicas de los bienes o servicios. En este apartado se valoraría el producto, las cualidades, disponibilidad, condiciones concretas de la cesión de la imagen. Por lo tanto, en este caso, deberíamos conocer el ámbito de la cesión, alcance geográfico, límites...

En segundo lugar, resulta fundamental conocer las funciones asumidas por las partes: Para ello, será necesario estudiar las funciones asumidas por cada parte, las responsabilidades, los activos destinados para su ejecución y los riesgos asumidos.

En tercer lugar, tendríamos que conocer los términos contractuales. Cuando nos referimos a los términos contractuales, estamos hablando de la distribución de responsabilidades riesgos, beneficios y remuneración de cada una de las partes involucradas en la transacción.

En cuarto lugar, el conocimiento del mercado en el que se opera servirá para ponderar la valoración efectuada, para lo cual será necesario que los mercados en los cuales

d) Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.

e) Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. En ausencia de datos sobre comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.”

intervienen empresas que son comparables no tengan especial influencia sobre los precios o que en caso de que la tengan, puedan realizarse los ajustes de comparabilidad necesarios.

Por último, deberemos prestar atención a las estrategias comerciales que pudieran afectar o distorsionar el precio acordado entre entidades vinculadas. A modo de ejemplo, deberemos conocer la estrategia comercial, costes de producción, costes de iniciación de la actividad, costes de transporte, fase de inversión...

3.3 Métodos para la determinación del valor normal de mercado

Una vez contrastada la comparabilidad en materia de precios de transferencia, debemos proceder a fijar un valor de mercado para lo que podemos utilizar alguno de los siguientes métodos para la determinación del citado valor de mercado: métodos basados en la transacción o métodos basados en el beneficio.

En el primer grupo (esto es, métodos basados en la transacción), podemos diferenciar a su vez tres métodos: el método del precio libre comparable¹⁸³, el método del coste incrementado¹⁸⁴ y el método del precio de reventa¹⁸⁵. Por lo que se refiere al segundo

¹⁸³ Art. 16.4.1º a) del TRLIS: Se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

¹⁸⁴ Art. 16.4.1º b) del TRLIS: se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

¹⁸⁵ Art. 16.4.1º c) del TRLIS: Por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables,

grupo (esto es, métodos basados en el beneficio), podemos diferenciar, el método de la distribución del resultado¹⁸⁶ y el método del margen neto del conjunto de operaciones¹⁸⁷.

Los métodos prioritarios para la determinación del valor de mercado son los métodos basados en la transacción. No obstante, cuando por motivos de complejidad o de escasa información no pueda acudirse a los citados métodos, se acudirá de forma subsidiaria a los métodos basados en el beneficio. La normativa interna del Impuesto sobre Sociedades sigue de cerca los principios recogidos por la OCDE¹⁸⁸.

En este ámbito se introducen algunas modificaciones tras la Ley 27/2014, dado que se elimina la jerarquía de métodos de valoración anteriormente mencionados. Hasta ahora se preveía la utilización de los métodos tradicionales (precio libre comparable, coste incrementado, precio de reventa), y de forma subsidiaria los métodos basados en el resultado (distribución del resultado y margen neto del conjunto de operaciones). La nueva Ley 27/2014 prevé que para la determinación del valor de mercado se tendrá en

efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

¹⁸⁶ Art. 16.4.2º a) del TRLIS: Por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

¹⁸⁷ Art. 16.4.2º b) del TRLIS: Por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

¹⁸⁸ La OCDE toma en consideración los siguientes parámetros: (i) Las fortalezas y debilidades de los métodos aprobados; (ii) la adecuación del método aprobado a la naturaleza de la operación vinculada examinada; (iii) la disponibilidad de información fiable necesaria para aplicar el método seleccionado y/u otros métodos; y (iv) el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y las operaciones no vinculadas, incluyendo la fiabilidad de los ajustes de comparabilidad que, en su caso, sean necesarios para eliminar diferencias entre las operaciones.

OCDE. "Legislación en materia de precios de transferencia – Propuesta de enfoque". Centro de Política y Administraciones Fiscales. Junio 2011. <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf> (última visita, 28 de agosto de 2015)

cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas. Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia¹⁸⁹.

En la práctica, la Administración Tributaria tiende a utilizar el método del precio libre comparable. Esto es, determina el valor de mercado de la operación vinculada entre el deportista y la sociedad en función de las rentas obtenidas por la sociedad titular de los derechos de imagen. Pongamos un ejemplo. Imaginemos que un jugador de fútbol del Valencia CF pacta una retribución bruta anual de 1.000.000 € anuales. Para su pago, se acuerda que el 85% retribuya sus rendimientos del trabajo, esto es, 850.000 € y la cantidad de 150.000 euros sea satisfecha a una sociedad a la que el jugador ha prestado sus derechos de imagen. Adicionalmente el jugador ha cedido sus derechos de imagen a una campaña publicitaria de vehículos por la que obtiene 100.000 euros brutos y también ha suscrito un contrato de patrocinio deportivo con una marca de prestigio por importe de 200.000 euros brutos anuales.

En este caso, la Administración Tributaria entendería que el precio de la operación vinculada asciende a 450.000 euros, dado que es la retribución total que obtiene la sociedad por la explotación de los derechos de imagen.

Ahora bien, cabe preguntarse: ¿el hecho de que la sociedad obtenga 150.000 euros por parte del club por la cesión del 15% implica que efectivamente dichos derechos valgan justo 150.000 euros? ¿Es lo mismo la fijación de un porcentaje de deslocalización en

¹⁸⁹ La modificación normativa está en línea con las directrices de la OCDE que señalan en su párrafo 2.1 lo siguiente: “la selección de un método de determinación de precios de transferencia aspira en todos los casos a la selección del método más apropiado para las circunstancias concretas analizadas. (...) No existe un único método apropiado para todas las situaciones y tampoco es necesario demostrar que un método concreto no es adecuado atendiendo a las circunstancias analizadas”.

una sociedad que la valoración de esos derechos? ¿No debería hacerse un ejercicio específico de valoración de intangibles en cada caso concreto? ¿No debería mantener la sociedad un margen de mercado por la explotación de dichos derechos, teniendo en cuenta los riesgos asumidos, funciones ejecutadas, responsabilidades asumidas? Lo cierto es que a día de hoy encontramos grandes dificultades para encontrar respuestas a estos interrogantes, más allá de la ejecución de soluciones automáticas, en muchos casos poco pragmáticos y al margen del ejercicio de valoración profundo del caso concreto.

En concreto, la Administración Tributaria viene considerando la relación entre un deportista y su sociedad muy asimilable a la relación de un socio profesional. Por ello en muchos casos recurren al artículo 16.6 RIS que determina la valoración de la operación vinculada existente entre un socio profesional, persona física, y una entidad vinculada, señalando lo siguiente:

“A efectos de lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley del Impuesto, el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto, más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por ciento del resultado previo a que se refiere la letra a).

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.”

La nueva Ley del IS también ha modificado dicho aspecto en la medida en que se reduce del 85 al 75 por ciento la retribución del socio profesional, por lo que se asume que el margen de mercado de la sociedad pasa de ser del 15 por ciento al 25, mejorando el tratamiento fiscal al permitir una deslocalización mayor en la sociedad que tributa a un tipo impositivo más reducido.

3.4 La solicitud de valoración a la Administración Tributaria

De acuerdo con lo establecido en el artículo 16.7 TRLIS, los contribuyentes pueden solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado.

La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor normal de mercado de las operaciones.

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período impositivo en curso, así como a las operaciones realizadas en el período impositivo anterior, siempre que no hubiera finalizado el plazo voluntario de presentación de la declaración por el impuesto correspondiente.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Lo cierto es que en la práctica y desafortunadamente no está siendo un medio utilizado por los contribuyentes, a pesar de que podría ser una de las herramientas para tratar de

minorar el riesgo fiscal de las transacciones entre partes vinculadas, así como para generar seguridad jurídica en la valoración de las mismas.

3.5 Ajuste secundario

El artículo 16.8 TRLIS recoge el ajuste secundario en virtud del cual en aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

Por lo tanto, en el supuesto de que la remuneración por la cesión de los derechos se entienda superior al valor normal de mercado, estaremos ante una participación en beneficios; mientras que cuando la contraprestación por la cesión de los derechos de imagen se entienda inferior al valor de mercado, estaremos ante aportaciones del socio en los fondos propios de la entidad.

La solución del legislador nos parece óptima de cara a realizar el ajuste secundario derivado de la operación vinculada.

3.6 Las obligaciones de documentación

La Administración tributaria exige al contribuyente que disponga de la documentación correspondiente que justifique que la valoración determinada se corresponde con el valor normal de mercado, denominado comúnmente como el *masterfile*.

No será exigible esta documentación a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a ocho millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. En la práctica, los futbolistas que van a generar estructuras fiscales para la explotación de sus derechos de imagen, en la mayoría de casos estarán por encima del umbral de los 100.000 euros anteriormente indicados.

Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de la Ley del Impuesto. No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

Para las personas o entidades que superen el referido importe neto de la cifra de negocios, tampoco existiría de acuerdo con lo establecido en el artículo 16.4.e) del RIS, obligación de documentar las operaciones vinculadas efectuadas en el período impositivo con la misma persona o entidad vinculada en la medida en que la contraprestación del conjunto de esas operaciones no supere el importe de 250.000

euros de valor de mercado, excepto en aquellos casos en los que la operación consistan en la transmisión de inmuebles o bien tengan la consideración de activos intangibles desde un punto de vista contable.

Las obligaciones de documentación son exigibles tanto al grupo¹⁹⁰ como al propio obligado tributario¹⁹¹.

¹⁹⁰ a) Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.

b) Identificación de las distintas entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.

c) Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.

d) Descripción general de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las distintas entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario, incluyendo los cambios respecto del período impositivo o de liquidación anterior.

e) Una relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario, así como el importe de las contraprestaciones derivadas de su utilización.

f) Una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptado por el grupo, que justifique su adecuación al principio de libre competencia.

g) Relación de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo, en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.

h) Relación de los acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.

i) La memoria del grupo o, en su defecto, informe anual equivalente.

¹⁹¹ a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe.

Asimismo, cuando se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, deberá identificarse a las personas que, en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación y, en caso de que se trate de operaciones con entidades, la identificación de los administradores de las mismas.

b) Análisis de comparabilidad en los términos descritos en el artículo 16.2 de este Reglamento.

c) Una explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

d) Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 17 de este Reglamento.

e) Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.

3.7 El régimen sancionador

Por último, constituye infracción tributaria no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación exigida en materia de precios de transferencia¹⁹².

¹⁹² 1.º Cuando no proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente.

En los supuestos de las personas o entidades a que se refiere el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo a las que no resulte de aplicación la exoneración establecida en dicho párrafo, la sanción a que se refiere este número 1.º tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:

El 10 por ciento del importe conjunto de las operaciones a que se refiere este número 1.º realizadas en el periodo impositivo.

El 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.

2.º Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación, con un mínimo del doble de la sanción que correspondería por aplicación del número 1.º anterior. Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 ó 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número.

La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en este número se reducirá conforme a lo dispuesto en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.º La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en los números 1.º y 2.º de este apartado se reducirán conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

4.º Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin que se haya producido el incumplimiento que constituye esta infracción y dicha corrección origine falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación, dichas conductas no constituirán comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a corrección valorativa.

5.º Las sanciones previstas en este apartado serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la desatención de los requerimientos realizados.

Con la nueva norma del IS el régimen sancionador se modera sustancialmente, quedando regulado del siguiente modo:

Existencia de corrección valorativa	Infracción	Sanción
No hay corrección valorativa	No aportar la documentación Aportar la documentación de forma incompleta Aportar la documentación con datos falsos	1.000 € / dato y 10.000 € conjunto de datos. El importe máximo es de la menor entre el 10% del conjunto de operaciones sujetas al impuesto o el 1% de la cifra de negocio.
Si hay corrección valorativa	No aportar la documentación Aportarla incompleta Aportarla con datos falsos Valor documentado diferente al declarado	15% de la corrección valorativa

4. La tributación de la sociedad

4.1 La cesión a una sociedad española

Las rentas obtenidas por la sociedad explotadora de los derechos de imagen están sujetas al Impuesto sobre Sociedades, tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava las rentas de sociedades y demás entidades jurídicas.

La obtención de renta por parte del sujeto pasivo constituye el hecho imponible del impuesto, con independencia de la fuente u origen. La base imponible del impuesto

parte del resultado contable de la sociedad, sobre el cual deben practicarse los ajustes fiscales previstos en la norma del Impuesto sobre Sociedades. Por ello, los ingresos obtenidos por la explotación de derechos de imagen, se incorporarán a la base imponible del impuesto, pudiendo deducir aquellos gastos que estuvieran afectos a dicha actividad económica.

Una vez determinada la base imponible, debe aplicarse el tipo de gravamen y llegaremos a la cuota íntegra. Finalmente, sobre dicha cuota íntegra se deberán minorar las deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta para llegar a la deuda tributaria.

La norma del Impuesto sobre Sociedades regula además del régimen general del impuesto, otros regímenes especiales en su Título VII. En concreto, a las entidades explotadoras de derechos de imagen les podría resultar de aplicación el régimen de empresas de reducida dimensión, el cual presenta una serie de matices respecto al régimen general.

4.2 La valoración de los derechos de imagen a efectos fiscales

La base imponible parte del resultado contable de la compañía sobre el que deben practicarse una serie de ajustes extracontables derivados de la ampliación de los preceptos de la norma del Impuesto sobre Sociedades. Los ajustes extracontables no son más que discrepancias del ámbito impositivo respecto al contable con distinto origen¹⁹³.

¹⁹³ Principalmente, el origen está en: (i) La calificación de la renta. Hay determinados gastos o ingresos registrados contablemente que fiscalmente no se califican como tales de cara a la determinación de la base imponible. Como por ejemplo aquellos gastos que representen una retribución de los fondos propios, las sanciones, los donativos y las liberalidades; (ii) la valoración de las operaciones. En determinadas operaciones como puede ser las realizadas entre partes vinculadas, la valoración debe realizarse tal y como hemos señalado con anterioridad a valor de mercado; (iii) la imputación temporal. En determinadas ocasiones las reglas fiscales difieren del criterio contable en cuanto al principio de devengo como por ejemplo en la imputación de operaciones a plazo.

Por lo que se refiere a la amortización de los derechos de imagen, de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad, se define activos como aquellos bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto.

En síntesis, los jugadores ceden el derecho a explotar comercialmente su imagen o consienten o autorizan tal utilización, por un importe monetario. Como norma general, la partida se carga al adquirir los derechos con abono a tesorería y poco a poco, irá siendo saneada a lo largo del contrato con cargo a sueldos y salarios de la plantilla. Los ingresos derivados de los mismos deberán contabilizarse en la cuenta 134 “ingresos diferidos por cesión de derechos”.

Para el reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible, es preciso que, además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, cumpla el criterio de identificabilidad.

El citado criterio de identificabilidad implica que el inmovilizado cumpla alguno de los dos requisitos siguientes:

- Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.

- Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

En ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles los gastos ocasionados con motivo del establecimiento, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares, que se hayan generado internamente.

Por su parte, por lo que se refiere a su valoración posterior, deberá diferenciarse si estamos ante un activo intangible de vida útil indefinida o definida. Diremos que estamos ante un inmovilizado intangible con vida útil indefinida cuando no exista un límite sobre el periodo sobre el cual se espera que dicho activo genera flujos netos de efectivo para la sociedad.

(i) Vida útil indefinida. Un inmovilizado intangible con vida útil indefinida no se amortiza contablemente, si bien deberá realizarse su eventual deterioro siempre que existan indicios del mismo y al menos anualmente. La vida útil de un inmovilizado intangible que no esté siendo amortizado se revisará cada ejercicio para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. En caso contrario, se cambiará la vida útil de indefinida a definida, procediéndose según lo dispuesto en relación con los cambios en la estimación contable, salvo que se tratara de un error.

Desde un punto de vista fiscal, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades no podrá ser minorada por cuantía alguna en concepto de amortización dado que como hemos indicado previamente no existirá amortización contable.

No obstante, el artículo 12.7 TRLIS introduce una regla específica por la cual es posible la deducción fiscal del inmovilizado con vida útil indefinida con el límite máximo anual de la décima parte, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.
- Que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del fondo de comercio satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas. Por lo que se refiere a transacciones realizadas por personas físicas, la DGT se ha pronunciado en varias ocasiones indicando que este requisito no resulta de aplicación.

Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del fondo de comercio.

A modo de ejemplo, cabe citar la DGT V2644-10, de 7 de diciembre de 2010¹⁹⁴:

“El segundo requisito señalado exige que, tratándose de entidades, adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio. Teniendo en cuenta que, en el supuesto concreto planteado, el transmitente de las marcas fue una persona física, socio mayoritario de la consultante, no resultará de aplicación la letra b) del apartado 6 del artículo 12 del TRLIS, en su nueva redacción dada

¹⁹⁴ En el mismo sentido, DGT V1702-09, de 16 de julio de 2009, V1364-09, de 10 de junio de 2009 o V0084-08, de 16 de enero de 2008.

por la Ley 16/2007. Por tanto, tratándose de una adquisición a una persona física, a título oneroso, será deducible, con el límite anual máximo de la décima parte de su precio de adquisición originario, el intangible de vida útil indefinida adquirido sin que dicha deducción esté condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán el valor fiscal del inmovilizado intangible con vida útil indefinida.”

(ii) Vida útil definida. En este caso, el activo se amortizará contablemente en función de la vida útil. Entendemos que los derechos de imagen deberían tener su encaje en este apartado, siempre y cuando esté limitada la explotación efectiva de los mismos contractualmente a un lapso de tiempo concreto.

A tal efecto, conviene traer a colación la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible¹⁹⁵, al señalar lo siguiente:

“Séptima. Otros inmovilizados intangibles.

1. Derechos de adquisición de jugadores.

1. Se entiende por derecho de adquisición de jugadores el importe devengado por la adquisición de los derechos sobre un determinado jugador, que es independiente del contrato suscrito con el jugador por la prestación de sus servicios.

¹⁹⁵ Publicado en BOE núm. 132 de 03 de Junio de 2013.

2. En el momento inicial, los derechos se valorarán por su precio de adquisición, que es el importe satisfecho o a satisfacer, incluyendo todos los compromisos asumidos por tal concepto.

3. Su plazo de amortización será el de la duración del correspondiente contrato, que se podrá ampliar en caso de que se produzca la renovación del jugador antes de su vencimiento, sin perjuicio de la obligación de registrar la oportuna corrección por deterioro cuando el valor recuperable del derecho sea inferior a su valor contable. Se producirá la baja del activo en el balance cuando el jugador sea objeto de traspaso o cause baja en el equipo por cualquier circunstancia, como por ejemplo, cuando se haga efectiva la denominada cláusula de rescisión, en cuyo caso, puede producirse el correspondiente resultado.

4. En caso de renovación, los importes que supongan una mayor retribución del jugador se calificarán como gastos de personal, sin perjuicio de que en la medida que estén pendientes de devengo proceda registrarlos como un anticipo en el epígrafe «Deudores comerciales no corrientes» del balance. Este mismo criterio se aplicará a la adquisición de los derechos de imagen del jugador o del técnico, que se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza a medida que se reciban los beneficios económicos derivados del contrato.”

Desde el punto de vista fiscal, el gasto contabilizado tendrá la consideración de fiscalmente deducible si bien deberá prestarse atención al artículo 11.4 TRLIS en virtud del cual:

“Serán deducibles con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.

b) Que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del inmovilizado satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas.

Las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible que no cumplan los requisitos previstos en los párrafos a) y b) anteriores serán deducibles si se prueba que responden a una pérdida irreversible de aquél.”

La DGT en su consulta vinculante V0906-08 resuelva la cuestión planteada por una asociación deportiva de derecho privado integrada por todas las sociedades anónimas

deportivas y clubes que participan en competiciones oficiales de fútbol de ámbito estatal y carácter profesional.

En concreto, dicha asociación se plantea si, de acuerdo con la redacción dada al artículo 11 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por la Ley 16/2007, la dotación a la amortización puede realizarse en función de la duración de los contratos, considerando que la depreciación es efectiva cuando se justifique su importe. La DGT concluye que:

“Por tanto, siempre resulta posible que el sujeto pasivo justifique que la depreciación se corresponde con el importe de la amortización que se pretende practicar para que sea fiscalmente deducible, en el caso de que el periodo de amortización sea inferior a diez años. La justificación de tal depreciación efectiva podrá realizarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, como puede ser el contrato en el que figure la duración definida del jugador, correspondiendo la valoración de estas pruebas a los órganos de la Administración tributaria en sus actuaciones de comprobación e investigación.”

En consecuencia, en aquellos supuestos en los que la vida útil fuera inferior a diez años, la DGT concluye que en la medida en que la entidad justifique adecuadamente la depreciación efectiva, será posible la amortización en un período inferior a diez años. Una vez determinada la base imponible del impuesto, es necesario proceder a compensar las bases imponibles negativas de ejercicios previos.

Es posible que nos podamos encontrar con créditos fiscales derivados de la amortización de los derechos de imagen, en supuestos por ejemplo donde el futbolista

está iniciando su carrera deportiva y no dispone de ingresos recurrentes por imagen, pero si hay una expectativa sobre ellos. En estos casos, y de conformidad con el artículo 25.1 TRLIS, las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

No obstante, con la nueva Ley del IS, se han introducido restricciones en la compensación de bases imponibles negativas. En concreto, conforme a su artículo 26.1, las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación. No obstante, esta limitación del 70% sólo será de aplicación para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2017¹⁹⁶.

4.3 Deducciones de la cuota que podrían resultar de aplicación

Una vez compensadas las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, obtendremos la base liquidable, sobre la que se aplicará sobre la misma el tipo de gravamen (actualmente, el 30%), para la obtención de la cuota íntegra.

¹⁹⁶ De este modo, (i) para los periodos impositivos iniciados dentro de 2015, se sigue manteniendo la limitación del 50-25% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización regulada en el artículo 25 de la nueva ley del IS; (ii) para los periodos impositivos iniciados a partir ya del 1 de enero de 2016, el límite de la compensación de las bases imponibles negativas del artículo 26 de la nueva Ley del IS será del 60% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación.

No obstante, España ha seguido las recomendaciones indicadas por distintos organismos¹⁹⁷ y ha puesto en marcha un proceso de rebaja sistemática del tipo impositivo del impuesto sobre sociedades, con el objeto de dotar de mayor liquidez a las sociedades. De conformidad con la exposición de motivos de la nueva ley del IS, se prevé como cuestión novedosa “la reducción del tipo de gravamen general, que pasa del 30 al 25 por ciento, de manera que España se sitúa en un nivel sustancialmente inferior de tributación en relación con países de nuestro entorno. No obstante, en el caso de entidades de nueva creación, el tipo de gravamen se mantiene en el 15 por ciento para el primer periodo impositivo en que obtienen una base imponible positiva y el siguiente. Todo ello incide directamente en la competitividad de la economía española y en la internacionalización empresarial”. Por lo tanto, con carácter general, el tipo impositivo para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015 será del 28%, mientras que el tipo impositivo general a partir del 1 de enero de 2016 será del 25%¹⁹⁸.

¹⁹⁷ Consejo Europeo a España en junio de 2013, Informe de la Comisión Europea en su valoración del Programa de Estabilidad y Programa Nacional de Reformas en España 2013, Fondo Monetario Internacional, Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, al indicar en la propuesta número 48 “a la entrada en vigor de la reforma se situase en las proximidades del 25% y en una segunda etapa de la reforma debería situarse de forma definitiva en valores próximos al 20%”.

¹⁹⁸ Por lo que se refiere a las empresas de reducida dimensión, también la Exposición de motivos de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades indica que “(...) equiparar el tipo de gravamen general con el de la pequeña y mediana empresa, eliminándose de esta manera una diferencia de tipos de gravamen que organismos internacionales, como el Fondo Monetario Internacional, consideran como un desincentivo o un obstáculo al crecimiento empresarial, al incremento de la productividad, de manera que permite simplificar la aplicación del impuesto. No obstante, se mantiene el tipo de gravamen del 30 por ciento para las entidades de crédito, que quedan sometidas al mismo tipo que aquellas otras entidades que se dedican a la explotación, investigación y explotación de hidrocarburos”. De este modo, el tipo de gravamen para las entidades de reducida dimensión a partir de los periodos impositivos que se inicien el 1 de enero de 2016 será del 25%. No obstante, para aquellas entidades que inicien periodo impositivo a partir de 1 de enero de 2015, el tipo de gravamen para las entidades de reducida dimensión será el 25 por ciento sobre la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, y un tipo de gravamen del 28 por ciento sobre la parte de la base imponible que exceda de 300.000 euros.

Sobre la cuota íntegra pueden deducirse las bonificaciones y deducciones previstas en el TRLIS, esto es:

- Deducción por doble imposición interna¹⁹⁹.
- Deducción por doble imposición internacional: impuesto soportado en el extranjero²⁰⁰.
- Deducción para evitar la doble imposición internacional: Dividendos y participaciones en beneficios²⁰¹.
- Deducción por actividades de I+D+i²⁰².

¹⁹⁹ Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en España se deducirá el 50 por ciento de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios. La base imponible derivada de los dividendos o participaciones en beneficios será el importe íntegro de éstos.

La deducción a que se refiere el apartado anterior será del 100 por ciento cuando los dividendos o participaciones en beneficios procedan de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea igual o superior al cinco por ciento, siempre que dicho porcentaje se hubiere tenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

²⁰⁰ Cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto. Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél.

b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

²⁰¹ Cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del sujeto pasivo. Para la aplicación de esta deducción será necesario que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del cinco por ciento, y que aquélla se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya. Esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

²⁰² La realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a práctica una deducción en la cuota íntegra. La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los inmuebles y terrenos. La base de la deducción se minorará en el 65 por ciento de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

Los porcentajes de deducción son los siguientes: (i) el 30 por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto. En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 50 por ciento sobre el exceso respecto de ésta. Además de la deducción que proceda conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores se practicará una deducción adicional del 20 por ciento del importe de los gastos

- Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad²⁰³.
- Deducción por inversiones medioambientales²⁰⁴.
- Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios²⁰⁵.
- Deducción por donaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo²⁰⁶.

de personal de la entidad correspondientes a investigadores; (ii) el 10 por ciento de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

²⁰³ Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.

Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 12.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65 por ciento, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.

²⁰⁴ Darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 8 por ciento de las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente y que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.

²⁰⁵ Se deducirá de la cuota íntegra el 12 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales citados a continuación: (i) Los que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión; (ii) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por ciento sobre su capital y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión

La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo

La base de la deducción está constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales. El valor de transmisión no podrá superar el valor de mercado.

Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, hasta que se cumpla el plazo de cinco años, o de tres años si se trata de bienes muebles, excepto si su vida útil conforme al método de amortización fuere inferior. Dichos elementos patrimoniales objeto de la reinversión han de ser de la misma naturaleza que los citados con anterioridad (inmovilizado material, intangible, e inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas y los valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de al menos un 5 por ciento).

²⁰⁶ Existen una serie de incentivos fiscales aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo los requisitos establecidos en la normativa, se hagan en favor de las siguientes entidades:

- a) Las entidades sin fines lucrativos
- b) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.
- c) Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.
- d) El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- e) Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado.

Con la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, se modifica sustancialmente el régimen de deducciones, limitándolo y simplificándolo sustancialmente. Se mantiene la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional²⁰⁷ y económica internacional, desaparecen distintas deducciones por inversiones (deducción por inversión de beneficios, deducción por inversiones medioambientales, deducción por gastos de formación profesional y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), se mantienen con modificaciones diversas deducciones (deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica²⁰⁸; y la deducción por inversiones en producciones cinematográficas²⁰⁹) y se mantienen prácticamente en los mismos términos la deducción por creación de empleo y la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.

El artículo 23 del TRLIS introduce una reducción para determinadas rentas. Es el llamado “*patent box*”. En concreto, dicho artículo señala que las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos,

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el 35 por 100 de la base de la deducción. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. Asimismo, el gasto incurrido por la donación tendrá la consideración de no deducible en el Impuesto de Sociedades.

²⁰⁷ Con algún matiz dado que si antes el impuesto satisfecho en el extranjero era superior al que se hubiera de pagar en España, el exceso no se podía deducir. Con la nueva ley, el artículo 31.2 permite que el exceso de tributación que antes no se podía deducir, tenga la consideración de fiscalmente deducible en la medida en que corresponda a la realización de actividades económicas.

²⁰⁸ Especialmente se modifica la definición de software avanzado.

²⁰⁹ Si bien es cierto que el propio preámbulo de la nueva Ley del IS genera cierta expectación positiva sobre el devenir de este incentivo fiscal al afirmar “la potenciación de otros incentivos fiscales como es el caso del destinado al sector cinematográfico” o “un incremento sustancial en los incentivos fiscales vinculados al mismo”, desde nuestro punto de vista no se han colmado las esperanzas sobre beneficios fiscales en esta materia. En concreto se sigue manteniendo la deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y series audiovisuales, y se introducen dos incentivos fiscales adicionales: (i) deducción por producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales; (ii) deducción por gastos en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 40 por ciento de su importe, cumpliendo una serie de requisitos²¹⁰. No obstante, el apartado 5 del artículo indica que en ningún caso darán derecho a la reducción entre otras las rentas procedentes de la cesión de derechos de imagen. Desde nuestro punto de vista, entendemos que debería permitirse la estructura de sociedades con actividad económica real y medios para ello que pudieran disfrutar del régimen fiscal de patent box.

Por último, la cuota a ingresar se concreta tras minorar de la cuota íntegra las retenciones soportadas a lo largo del ejercicio así como los pagos fraccionados realizados.

4.4 El régimen de entidades de reducida dimensión

La Ley del Impuesto sobre Sociedades recoge en sus artículos 108 y siguientes una serie de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión (ERD). Para poder aplicar estos beneficios, la cifra de negocios del periodo impositivo anterior no debe superar los 10 millones de euros.

²¹⁰ Los requisitos estipulados son los siguientes:

- a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión, al menos, en un 25 por ciento de su coste.
- b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.
- c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado Miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos.
- d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.
- e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

Normalmente, cuando nos encontramos sociedades titulares de derechos de imagen de deportistas, lo normal es que se encuadren dentro del régimen de entidades de reducida dimensión por el volumen de facturación inferior a los 10 millones de euros. Los principales incentivos fiscales aplicables son los siguientes:

- **Libertad de amortización**

Se podrán amortizar libremente los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias adquiridos por el sujeto pasivo en un ejercicio en que tenga la consideración de ERD, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores,
- Dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales. En este caso, podría resultar de aplicación a las adquisiciones realizadas por la sociedad para disponer de medios operativos suficientes para la explotación de la actividad de derechos de imagen.

- **Amortización acelerada**

Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Los elementos del inmovilizado intangible con vida útil definida y los fondos de comercio, adquiridos en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones de ERD, podrán deducirse en un 150 por ciento del importe de la amortización establecida teniendo en cuenta los límites de la décima y centésima parte del importe, respectivamente, establecidos para esa amortización. En la medida en que los derechos de imagen tengan un carácter contable de activo intangible con vida útil definida (por poderse limitar su explotación a un periodo de tiempo concreto), podría resultar de aplicación este beneficio fiscal.

4.5 El tipo de gravamen

Una ventaja adicional de este régimen fiscal especial y que podría ser aprovechada por las sociedades titulares de derechos de imagen, es la tributación a un tipo inferior al general. El tipo de gravamen aplicable en el ejercicio 2015 es el siguiente:

- Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros: 25%.
- Por la parte de base imponible restante: 28%

A partir del ejercicio 2016, el tipo impositivo fijo queda fijado en el 25%.

Por otra parte, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán tanto en el ejercicio 2015 como en el ejercicio 2016, al tipo fijo del 25%.

4.6 Las últimas novedades introducidas por la Ley 27/2014

Entre las modificaciones introducidas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, destacan algunas relativas al régimen de las entidades de reducida dimensión. La nueva regulación mantiene este régimen especial, pero modificando algunos de los incentivos fiscales que para estas entidades se establecían en la anterior Ley del Impuesto, e incorporando otros nuevos. Todo esto queda recogido en los artículos 101 a 105 de la Ley, enmarcados en el Capítulo XI del Título VII, bajo la rúbrica “Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión”.

Por lo que se refiere al ámbito de aplicación, se mantiene que el régimen será de aplicación a aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 10 millones de euros, como así lo recoge el artículo 101 de la Ley. Aunque, en ese mismo precepto se introduce una nueva precisión que excluye de estos incentivos a las entidades que sean consideradas patrimoniales, según lo establecido en el apartado 2 del artículo 5 de la Ley. Además, como otra novedad, la nueva regulación indica que, cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido mercantil (artículo 42 del Código de Comercio), para la determinación del importe neto de la cifra de negocios se deberá tener en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable.

Las modificaciones en lo que se refiere a los incentivos fiscales las encontramos en:

- **Libertad de amortización**

Este incentivo, recogido en el artículo 102, se mantiene prácticamente de forma idéntica a lo establecido en la anterior regulación, introduciendo como novedad el requisito expreso de que los elementos a los que se apliquen los referidos incentivos (los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias) se

encuentren afectos a actividades económicas. Además es de destacar que, como consecuencia de la supresión de la bonificación por actividades exportadoras y de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, desaparece de este artículo la incompatibilidad de la libertad de amortización con estos incentivos.

- **Libertad de amortización para inversiones de escaso valor**

Este incentivo fiscal desaparece en la nueva regulación. Esta supresión queda justificada por la incorporación de un nuevo beneficio fiscal de carácter general, no siendo sólo específico para las empresas de reducida dimensión. En virtud del artículo 12.3 de la Ley, se permite la amortización libre de los “elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros por período impositivo”.

- **Amortización acelerada de elementos nuevos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible**

La nueva regulación conserva este incentivo en el artículo 103, con una redacción idéntica a la anterior, pero limitando su aplicación a aquellos elementos que se hallen afectos a la actividad económica. Destaca la no inclusión en el precepto de la precisión que establecía que, la deducción del exceso de la cantidad amortizable, respecto de la depreciación efectivamente habida, no quedaba condicionada a su imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias.

- **Amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión**

Este incentivo queda excluido de la nueva regulación. Ahora bien, conforme a la disposición transitoria 28ª de la Ley, se establece un régimen transitorio que permite continuar aplicando dicho beneficio fiscal a aquellas entidades que, en periodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2015, lo aplicasen conforme a los requisitos y condiciones recogidos en el artículo 113 de la Ley anterior.

- **Tipo de gravamen**

Se suprime la escala de gravamen propia de las entidades de reducida dimensión, que suponía un tipo reducido en el primer tramo, pasando a tributar éstas al tipo general, de igual forma que el resto de sociedades, que, conforme al artículo 29 de la Ley, será del 25% (estableciendo, con carácter general, en la disposición transitoria 34ª i) un tipo del 28% para los periodos impositivos iniciados en 2015). No obstante, la nueva regulación incluye ciertas excepciones, que son las que siguen:

- Aquellas entidades de nueva creación que lleven a cabo actividades económicas, tributarán al tipo reducido del 15%, en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente.
- Para los periodos impositivos iniciados dentro del año 2015, las entidades de reducida dimensión tributarán por la base imponible comprendida entre 0 y 300.000€, al 25% y por la base imponible restante, al 28%.
- Las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media sea inferior a 25 empleados, tributarán al 25%, en los periodos impositivos iniciados en 2015.
- Aquellas entidades de nueva creación, constituidas entre el 1.1.2013 y 31.12.2014, tributarán, conforme a lo establecido en la regulación anterior, por la base imponible comprendida entre 0 y 300.000€ al 15 % y por la base restante al 20%.

- **Deducción por inversión en beneficios**

La nueva Ley no incorpora entre sus incentivos fiscales esta deducción. Ahora bien, conforme a la disposición transitoria 24ª, se permite aplicar las deducciones que estuviesen pendientes al inicio del periodo impositivo que comience dentro del año 2015, con los requisitos previstos en la normativa previa y con las condiciones del artículo 39 de la nueva regulación.

5. La sociedad tenedora de derechos de imagen en el extranjero

Nos podemos encontrar en supuestos en los cuales el jugador haya cedido sus derechos de imagen a una sociedad no residente en España. En este caso, nos podríamos plantear si dicha renta debe ser objeto de gravamen en España o no. Para ello, deberemos considerar la normativa aplicable en cuestión. En el supuesto de que exista convenio de doble imposición entre España y el país donde radica la sociedad, deberemos acudir a él; sin embargo, si no existe tal convenio, deberemos acudir a la normativa interna de España que grava la renta obtenida por los no residentes. A continuación analizaremos cada uno de los casos, así como las implicaciones fiscales en ellos.

5.1 Ausencia de convenio de doble imposición

En la medida en que no exista CDI, deberemos analizar el contenido de la normativa interna, esto es, el Impuesto sobre la Renta de no residentes (IRNR). Este tributo directo grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas o entidades no residentes en el mismo. Se encuentra regulado en el 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 (en adelante, LIRNR) y en el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, RIRNR).

De cara a la calificación de las rentas, deberemos atender tanto a lo dispuesto en la LIRNR, así como en la LIRPF.

a) Calificación de la renta como canon

La propia DGT en su informe de 12 de junio de 2001, sobre la calificación de las rentas derivadas de la cesión de los derechos de explotación de la imagen considera que “en el ámbito del IRNR la calificación por naturaleza como rendimiento de capital mobiliario se extiende incluso a los casos en que la cesión se realice en el ámbito de una actividad económica, puesto que la Ley del IRNR configura las rentas sujetas con independencia de quien las preste y de que exista o no habitualidad en la prestación”. Dicho esto queda claro que estamos ante rendimientos de capital mobiliario sujetos al impuesto por el artículo 12.1.e) de la Ley del IRNR, precepto que considera obtenidos en territorio español: “los intereses, cánones y otros rendimientos de capital mobiliario, satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español”.

A partir de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes se tipifican expresamente como cánones las rentas satisfechas a no residentes por el uso o la concesión de uso de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen.

Igualmente, la DGT se había pronunciado previamente a la Ley 46/2002 con ocasión de la resolución de 5 de junio de 1998 en la cual se planteaba la calificación de la renta con ocasión de los pagos por derechos de imagen de un club de fútbol español a una sociedad residente en Holanda.

En ella, la DGT indicaba que dichas rentas estaban sujetas a tributación en España por aplicación del artículo 45.1.f) de la Ley 43/1995²¹¹, sin entrar a concretar la naturaleza de las rentas, si bien matizaba que en la medida en que dichas rentas tuvieran encaje en el artículo 12 del CDI entre Países Bajos y España, estarán sujetas a retención en España.

A tal efecto, y de conformidad con lo establecido en el artículo 13 de la Ley del IRNR:

“1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

F) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

3. ° Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español.

A. Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:(...)

Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.”

En este caso, el tipo impositivo aplicable sería del general del 24,75% sin la posibilidad de deducir gasto alguno.

No obstante, con las modificaciones introducidas por la Ley 26/2014 se modifican los tipos impositivos. El tipo de gravamen general, que durante los ejercicios 2012, 2013 y 2014 ha sido del 24,75% pasa al 24%. Asimismo, se prevé que el tipo general será 19% cuando el contribuyente sea residente de la UE o del EEE con efectivo intercambio de

²¹¹ 1. Se considerarán rentas obtenidas o producidas en territorio español las siguientes: (...)

f) Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario, satisfechos por personas o entidades, residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.

información. Por último, se introduce un régimen transitorio durante el ejercicio 2015 de tal forma que el tipo del 19% quedará fijado en el 20% para éste año.

Conviene llamar la atención sobre el reciente Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011²¹², cuyo artículo 12 incluye expresamente en el concepto de cánones los derechos de imagen, al indicar lo siguiente: “el término cánones comprende asimismo los pagos de cualquier naturaleza percibidos como contraprestación por el uso o concesión de uso del nombre o la imagen de una persona o cualquier otro derecho de imagen o sobre la identidad, o por la grabación de la actividad de deportistas o las actuaciones de artistas para la radio o televisión”. En este caso, al igual de lo que acontece en el convenio con Hungría, se traslada la potestad tributaria de forma exclusiva (y no compartida como suele ser lo habitual) al estado de residencia del beneficiario efectivo de los mismos. En numerosas ocasiones la jurisprudencia ha denegado las estructuras fiscales localizadas en Hungría dado que no se trataba del beneficiario efectivo de los pagos.

b) Calificación de la renta como explotación económica

El Artículo 13.1.b.3º del TRLIRNR señala que:

“1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

b) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, en los siguientes casos:

²¹² Publicado en BOE Núm. 181, 30 de julio de 2012 Sec. I. Pág. 54477.

(...)

3.º Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.”

Por lo tanto, desde nuestro punto de vista, y en línea con lo ya apuntado en el ámbito del IRPF, deberá analizarse el supuesto concreto para determinar la calificación jurídica de la renta. Con carácter general, en muchas ocasiones nos encontraremos ante rendimientos de capital mobiliario (sin perjuicio de tratarse de rentas derivadas de actuaciones artísticas o deportivas, o bien de rendimientos de trabajo cuando se cumplan los requisitos para ello).

Coincidimos con COORDERO SAAVEDRA al afirmar que la LIRNR contiene una extensión amplia que permite gravar no sólo los rendimientos estrictamente derivados de las actuaciones personales (artísticas o deportivas) en territorio español, sino también los provenientes indirectamente de ellas, por lo que tendrían cabida los derechos de imagen, incluso cuando éstos sean imputables a una persona o entidad distinta del deportista²¹³. Matiz que se introduce con el objeto de prevenir la interposición de sociedades.

En este caso, deberán tenerse en cuenta las siguientes consideraciones:

a) En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento

²¹³ CORDERO SAAVEDRA, L., Revista de derecho financiero nú. 264, junio 2002. “Las rentas por cesión de derechos de imagen. Calificación en el derecho interno y en los convenios para evitar la doble imposición”.

permanente, la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

b) Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir los gastos previstos en 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, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

Por ejemplo, pensemos en la celebración de un espectáculo deportivo (i.e., *campus*, *class master*...), en los cuales la sociedad extranjera incurre en una serie de gastos operativos (montaje, luz, sonido, pago a trabajadores...). En estos casos, la norma permite deducir dichos gastos para la determinación de la base imponible.

Una vez determinada la base imponible, llegaremos a la cuota tributaria que resultará de aplicar sobre la base imponible el tipo general del 24,75%, si bien a partir de 1 de enero de 2015, vuelve a pasar el tipo al 24% con carácter general. Se ha introducido una novedad por la cual el tipo general será del 19% para aquellos contribuyentes residentes de otro Estado miembro de la UE o del EEE con efectivo intercambio de información tributaria, si bien se establece un régimen transitorio por el cual en 2015 el tipo será del 20%.

5.2 La existencia de convenio de doble imposición

En el presente apartado analizaremos la tributación en el supuesto de que la sociedad titular de los derechos de imagen se encuentre en un territorio extranjero con el que España tenga suscrito un convenio de doble imposición²¹⁴.

De acuerdo con lo establecido en el Modelo de Convenio de la OCDE, desde nuestro punto de vista la calificación fiscal que pueden revestir los pagos realizados en concepto de derechos de imagen puede ser catalogado como beneficios empresariales, cánones, rentas de artista y deportista u otras rentas²¹⁵.

El informe de la DGT de 12 de junio de 2001 sobre la calificación de las rentas derivadas de la cesión de los derechos de explotación de la imagen señala que ante la existencia de CDI: “se plantean tres posibles opciones de encaje de estas rentas, el artículo 17 de artistas y deportistas, el artículo 12 de cánones, o el artículo 7 de beneficios empresariales (el equivalente de esta opción, si no hay actividad empresarial, sería el artículo 21). El artículo 17 no resulta aplicable cuando estamos ante personas

²¹⁴ El artículo 96 de la Constitución española señala que los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional.

Los Tratados tienen por lo tanto preeminencia sobre la norma interna española y dentro de los mismos podemos distinguir los propios Tratados y los Convenios suscritos bilateralmente. En este último grupo se encuadran los Convenios de doble imposición, que vienen a delimitar la potestad tributaria de los estados firmantes sobre las distintas categorías de rentas. Estos Convenios deben ser interpretados conforme a los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE.

²¹⁵ En términos similares se pronuncia COORDERO SAAVEDRA al señalar “En lo atinente a la consideración que deben recibir las rentas derivadas de la explotación de los derechos de imagen, partamos por señalar a priori que podrían verse subsumidas en las previsiones que recoge el Modelo de Convenio de la OCDE en distintos preceptos. Así su artículo 17.1 que alude a las rentas obtenidas por el ejercicio de una actividad personal en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista; el artículo 7 alusivo a los beneficios de actividades empresariales; el artículo 14, concibiendo los rendimientos de una actividad independiente; y el artículo 12, integrante de los cánones. Sin olvidar lo previsto en el artículo 17.2 para el caso de rentas que se atribuyen a una sociedad interpuesta. Revista de derecho financiero, núm. 264, junio 2002. “Las rentas por cesión de derechos de imagen. Calificación en el derecho interno y en los convenios para evitar la doble imposición”. Pág. 9

físicas residentes en España donde mantienen una relación laboral de carácter especial, como ocurren con los futbolistas. Por tanto las posibilidades se reducen a la opción entre el artículo 12 y el artículo 7 (descartamos por residual el artículo 21 al que, en todo caso, sirve la argumentación). Dentro de la estructura del Convenio, el artículo 12 funciona como una regla especial respecto a lo dispuesto en el artículo 7, de forma que una vez que se califica una determinada renta como canon le es aplicable el artículo 12, con independencia de si se presta o no en el seno de una actividad empresarial.”

El citado informe concluye apuntando que ante la existencia de CDI, *“las rentas obtenidas por un no residente a cambio de unos derechos de explotación de imagen pueden ser consideradas cánones de acuerdo con la definición que de estos últimos establece el artículo correspondiente de los Convenios de doble imposición firmados por España.”*

Desde nuestro punto de vista, y tal y como analizaremos a continuación, la extensión interpretativa por parte de la Administración y de los Tribunales en la aplicación del artículo 17 amplía el marco del debate sobre la calificación fiscal de este tipo de rentas. Por lo tanto, en el presente apartado analizaremos las distintas calificaciones que puede revestir el pago en concepto de cesión de derechos de imagen. Para ello, comenzaremos por abordar el supuesto de los beneficios empresariales, para después analizar qué ocurriría si fueran calificados dichos pagos como cánones, como rendimientos de artista o deportista, y por último, como otras rentas.

(i) El pago por la cesión de los derechos de imagen como beneficios empresariales (artículo 7)

En el presente apartado analizaremos desde el punto de vista de España, qué ocurre si el pago en concepto de derechos de imagen es calificado como un beneficio empresarial, y en concreto, si estaría sujeto a retención o no en España.

El artículo 7 del MCOCDE señala lo siguiente:

“Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado.”

En virtud de lo expuesto previamente, los beneficios empresariales de una empresa únicamente pueden someterse a tributación en el Estado de residencia de la misma, salvo que disponga de un establecimiento permanente en el otro Estado.

La consideración de beneficios empresariales implica unos efectos fiscales más favorables (que su consideración como canon –art.12- o renta de artista y deportista – art.17-) en la medida en que únicamente tributan en el Estado de residencia del perceptor excepto que se efectúen a través de un establecimiento permanente en el otro Estado.

Desde nuestro punto de vista, debemos descartar su encaje como beneficios empresariales dado que conforme al artículo 7.7 del MCOCDE, “cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo”. Esto es, según el principio de especialidad, en la medida en que una renta pueda calificarse bajo otras disposiciones del CDI, se evitará la consideración de beneficio empresarial dado su carácter residual.

En consecuencia, en la medida en que exista una regulación concreta en otros artículos del Convenio para evitar la doble imposición, el tratamiento fiscal aplicable será el previsto en ellos, como pueden ser las rentas de artista y deportista o los cánones. Este mismo criterio sigue el Tribunal Supremo en su sentencia de 11 de junio de 2008, recurso 7710/2002 al negar la calificación como beneficios empresariales:

“Los Convenios firmados por España no desvirtúan nada de lo anterior puesto que el artículo 7 del Convenio Hispano-Holandés para evitar la doble imposición no es aplicable al caso puesto que tal normal, en su apartado primero, no contiene más que un principio de carácter general, que no es atinente al caso, habida cuenta de las características del contrato. E incluso el apartado cinco de aquél artículo sanciona que cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo. Es decir, se sanciona claramente el carácter siempre subsidiario de aquél artículo 7 con respecto a otros preceptos de carácter más específico y que siempre serían preferentemente aplicables al presente caso”.

(ii) El pago por la cesión de los derechos de imagen como cánones (artículo 12)

No obstante, también nos podemos encontrar con supuestos en los cuales los derechos de imagen no son calificados como beneficios empresariales sino como cánones. ¿En esos casos, cómo tributan en España? ¿Debe practicarse algún tipo de retención?

El artículo 12 del MCOCDE señala lo siguiente:

“1. Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El término “regalías”, en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.”

Desde nuestro punto de vista, aquellas rentas satisfechas en concepto de cesión de marca o licencia de producto de un deportista, deberían calificarse en el marco del artículo 12 MCOCDE. No obstante, lo cierto es que la Administración tributaria ha mantenido un criterio extensivo sobre la interpretación del concepto de canon, incluyendo incluso rentas de derechos de imagen en su ámbito. Muestra de esa interpretación extensiva la tenemos en el propio informe de la DGT de 12 de junio de 2001 sobre la calificación de las rentas derivadas de la cesión de los derechos de explotación de la imagen en el cual se indica que “los derechos de imagen tienen clarísimas afinidades con algunos de los elementos mencionados dentro de la definición de cánones, pero más allá de eso, la cesión de los derechos de imagen responde claramente al nexo común que subyace bajo la definición de canon y que funciona como mínimo común denominador de todas las “categorías” que se enumeran en ella, es decir, el derecho a utilizar con fines comerciales algo cuyo derecho de reproducción y utilización está restringido y protegido a favor de una persona determinada. El derecho

de imagen está protegido en España por la propia Constitución, cuyo artículo 18 1 incluye entre los derechos fundamentales, es decir, aquellos a los que la propia Constitución otorga el grado máximo de protección. La cesión parcial de este derecho, mediante la concesión del derecho de reproducción de la propia imagen para fines comerciales cae así, plena y totalmente, dentro del concepto de canon que venimos viendo”.

Por lo tanto, vemos como la DGT en su informe de 2001 consideraba principalmente los derechos de imagen en el marco del concepto de canon del artículo 12 del MCOEDE. Desde nuestro punto de vista esta inclusión es cuestionable, toda vez que los convenios suscritos por España no incluyen expresamente el concepto de derechos de imagen en el marco del artículo 12, con la excepción del último Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011²¹⁶.

El modelo de convenio determina que los cánones o regalías de un Estado contratante y que el beneficiario efectivo sea un residente de otro Estado contratante solo pueden someterse a imposición en ese otro Estado. En cualquier caso, debe examinarse cada convenio en concreto porque en el caso de España se ha regulado un régimen de tributación compartida excepto en los casos de Hungría y Alemania. La retención puede oscilar entre el 5% y el 15%. Esto es, la calificación de una renta como canon permite a España en su calidad de Estado de la fuente, gravar la renta percibida por un no residente, excepto en los casos de Hungría donde históricamente se han implantado estructuras de imagen, y el nuevo convenio de doble imposición suscrito con Alemania de 3 de febrero de 2011.

²¹⁶ Publicado en BOE núm. 181, de 30 de julio de 2012, páginas 54477 a 54498 (22 págs.)

Por lo que se refiere al caso de Hungría, la utilización de estructuras en dicho país implicaba que las rentas abonadas desde España no estuvieran sujetas a retención en este país. Este tipo de conductas de *treaty shopping*, en virtud de la cual se utiliza un convenio que en principio no debería resultar de aplicación con el único objetivo de reducir la tributación en el Estado de la fuente, encuentra su limitación a través del concepto de beneficiario efectivo. Tal y como apunta VEGA BORRERO²¹⁷, “el concepto de beneficiario efectivo previsto en el MC OCDE se ha tomado de los ordenamientos de Derecho anglosajón. Los ordenamientos de Derecho civil no contemplan, en principio, un concepto similar, principalmente, porque, a diferencia de lo que sucede en el Derecho anglosajón, no pueden existir diferentes niveles de propiedad sobre un mismo bien; es decir, jurídicamente no cabe distinguir entre un propietario formal (*legal owner*) y un propietario económico o material (*beneficial owner*). No obstante, aunque formalmente no quepa esta división, no puede perderse de vista que en los ordenamientos de Derecho civil sí es posible que personas distintas del propietario de un objeto puedan disfrutar de derechos derivados del mismo, bien como consecuencia de una relación jurídica obligatoria (derecho personal), bien como consecuencia de la existencia de un derecho real a su favor sobre dicho objeto”. En base a este concepto, la Administración tributaria y los Tribunales²¹⁸ han venido denegando la aplicación del convenio de doble imposición entre España y Hungría, permitiendo la tributación en el Estado de la fuente, esto es, España.

²¹⁷ VEGA BORREGO, F.A., “La utilización de sociedades húngaras para la cesión de derechos de imagen de futbolistas de equipos españoles y el concepto de beneficiario efectivo de los convenios para evitar la doble imposición”. Revista Jurídica del Deporte número 21/2007. Editorial Aranzadi. Página 3.

²¹⁸ Sentencias de la Audiencia Nacional de 26 de marzo de 2007, recurso 280/2006 (JUR 2007/101877), de 20 de julio de 2006, recurso 1106/2003, (JUR 2007/16526), de 18 de julio de 2006, recurso 1110/2003 (JUR 2006/204307), de 18 de julio de 2006, recurso 1096/2003 (JUR 2007/16549), de 18 de julio de 2006, recurso 1099/2003 (JUR 2007, 8915).

En todos los casos analizados por nuestros Tribunales, se trata de supuestos donde un residente en España cede o bien sus derechos de imagen o bien su marca a una sociedad radicada en Hungría. Una vez obtiene las rentas la sociedad húngara, se transfieren a países terceros como puede ser Holanda o Chipre. La conclusión de los Tribunales es clara al respecto, en la medida en que el beneficiario efectivo radica en Holanda o en Chipre, no resulta de aplicación el convenio entre España y Hungría, sino el de Holanda y la normativa interna de no residentes (dado que no existía convenio con Chipre). A modo de ejemplo, cabe mencionar la sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de marzo de 2007, en cuyo fundamento jurídico 10 se indica lo siguiente:

“la operativa descrita y la actividad probatoria desarrollada permite a la Inspección llegar a la conclusión de que el beneficiario efectivo de los pagos efectuados por el Real Madrid en concepto de derechos de imagen entre dichas entidades y, en segundo lugar, transferencias de fondos por el importe establecido en los respectivos contratos unos días posteriores al cobro por parte de las entidades húngaras de los citados derechos. Pues bien, tal como se concluye en la sentencia de 18/7/06 (recurso 1110/2003), a juicio de la Sala, tal circunstancia lleva también a concluir, haciendo uso del mecanismo de la presunción, admitido como medio de prueba en el artículo 118.2 de la LGT, que entre el hecho demostrado y el que se trata de descubrir, cuál es el beneficiario efectivo del “activo cedido”, existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano exigido por el precepto para entender acreditado quien debe entenderse como beneficiario de los pagos efectuados por el Real Madrid”.

A continuación analizamos los pronunciamientos de nuestros Tribunales al respecto.

La sentencia del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 2010, recurso 3632/2007²¹⁹ discute la procedencia de calificar como rentas del trabajo obtenidas en España, y específicamente como cánones, las cantidades que el Valencia Club de Fútbol (VCF) abonó a una sociedad neerlandesa como contraprestación por la cesión de los derechos de imagen de los jugadores. Asimismo, se discute la calificación como rendimiento del trabajo personal obtenido en España los rendimientos obtenidos por un jugador por un porcentaje de su traspaso desde un club argentino.

En relación con la primera cuestión, el Alto Tribunal se remite a sentencias anteriores para concluir que las rentas mencionadas tienen la consideración de cánones (FJ 3) para desestimar las pretensiones del VCF (no retención en la fuente).

Los cobros efectuados por los jugadores profesionales, por mediación de terceros residentes en el extranjero tienen la consideración de rendimientos del trabajo personal, pues tienen su causa y razón de ser, precisamente, en la relación laboral que vincula al futbolista con la entidad pagadora, habida cuenta de la naturaleza de tales derechos federativos, sólo susceptibles de titularidad, con arreglo a las disposiciones de derecho deportivo, por los clubes, de suerte que las sumas percibidas, en lo que exceda de los límites a que se contrae el porcentaje que, en caso de traspaso, puede percibir el jugador, no pueden tener otra consideración que la de retribución por razón del trabajo personal (FJ 4).

A modo de conclusión, el Tribunal considera que los pagos realizados por parte del Valencia CF a la sociedad holandesa por la cesión de derechos de imagen tendrán la consideración de cánones. Asimismo, el porcentaje del traspaso percibido por el jugador tendrá la consideración de rendimientos del trabajo personal.

²¹⁹ En el mismo sentido véase Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2010, rec.3633/2007.

Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2011, rec.5016/2006 relacionada con un recurso presentado por el Real Madrid CF examina, por un lado, el complejo negocial integrado por las relaciones habidas entre jugador-club-sociedad presuntamente tenedora de los derechos de imagen y sociedad chipriota con el fin de averiguar la verdadera índole de las relaciones jurídicas subyacentes. Por otro lado, la segunda cuestión se limita a examinar la naturaleza de cánones o beneficio empresarial de los hipotéticos derechos de imagen cedidos.

El Tribunal concluye en cuanto a la simulación se establece que si el contrato laboral celebrado entre club y jugador ya incorporó los derechos de imagen del jugador, adquisición que el club conocía, y constituyó uno de los elementos decisivos de la celebración del contrato, es patente que la nueva adquisición de los derechos de imagen que ya tenía no es sino un negocio aparente y simulado, naturaleza que se desprende de la naturaleza de las cosas y de los hechos. (FJ3)

La conclusión sobre la naturaleza simulada del negocio celebrado entre el Club y el presunto titular de los derechos de imagen excluye que el perceptor de los pagos (la entidad referida) sea el verdadero beneficiario. No se trata de una consideración meramente económica, sino del análisis conjunto y acabado del complejo negocial puesto en marcha, y que excluye las consideraciones meramente económicas para fijar la realidad producida por encima de las formas jurídicas, meramente aparentes, utilizadas.

Precisamente, el análisis de esta circunstancia demuestra que no era irrelevante determinar la naturaleza de las relaciones del contrato celebrado entre el Club y el jugador, pues esa simulación excluye de raíz la relevancia del contrato entre la entidad, presuntamente, tenedora de los derechos de imagen y el Club y toda la problemática

sobre la naturaleza de cánones o beneficios empresariales de los pagos derivados de dicho contrato.

Pese a ello, y respecto a la cuestión planteada esta Sala en su sentencia de 6 de octubre de 2010, y las que en ella se citan, ya ha calificado las cesiones de derecho de imagen del tipo de las discutidas como cánones, razón por la cual, y en virtud de la doctrina allí establecida ha de estarse a lo que en esa sentencia se declaró (FJ 4).

En la sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de abril de 2007, rec.165/2006²²⁰ se trata de dilucidar si los pagos realizados por el FCB a la sociedad (cesionaria de los

²²⁰ En sentido similar se pronuncia la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de mayo de 2007, rec.152/2006 en relación a los pagos realizados por el Real Madrid a la sociedad (cesionaria de los derechos de imagen) no residente como cánones, como sostiene la Administración, o como rendimiento de actividad empresarial, como sostiene la recurrente.

Solución: La definición de canon se recoge en el CDI: "el término cánones comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso de equipos industriales, comerciales o científicos y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas"- y la cesión de otros bienes o derechos distintos de la propiedad intelectual o industrial".

A juicio de la AN, es en definitiva, la participación del intelecto en la creación de la obra cedida y no la mera cesión o locación de los correspondientes servicios técnicos, lo que ha de marcarla línea divisoria, no sólo con arreglo a la legislación vigente sino también según la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre la cesión de derechos de autor y la pura actividad empresarial.

Por lo tanto, contrariamente a lo que sostiene la demandante, no existe aquí una labor creativa sino de la entidad cedente y al igual que en el supuesto enjuiciado por el Tribunal Supremo en la STS de 11 de junio de 1997 , en el desglose entre la cesión de los derechos de televisión, por un lado, y los gastos técnicos derivados de la conexión al satélite, por otro, que llevan al Tribunal a entender que existe en este caso una verdadera y propia cesión de derechos de autor (obra audiovisual)

Se trata, en definitiva, de una obra audiovisual en sentido expresado, cuya titularidad se reserva, además, la entidad no residente y cedente, atribuyéndose a la cesionaria española únicamente el derecho a su teledifusión, lo que, nos lleva a calificar esa cesión de los derechos de televisión como cesión del uso de derechos de autor sujeta a canon (FJ 8).

Por su parte, la sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de septiembre de 2007, rec.171/2006 analiza un supuesto donde frente a la posición de la Administración que considera que los rendimientos obtenidos por la sociedad holandesa tienen la consideración de cánones, y por tanto es aplicable el artículo 12 del Convenio suscrito entre España y los Países Bajos para evitar la doble imposición, sostiene la recurrente, el FCB, que nos encontramos ante beneficios empresariales obtenidos en España por la sociedad holandesa, sin mediación de establecimiento permanente, por lo que no procede retención, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 7 del Convenio . De no considerarse como beneficios empresariales de la sociedad holandesa perceptora del rendimiento, se trataría de una renta del jugador gravada en España a través del IRPF, sin que proceda la retención a cuenta en concepto de Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Así pues, la cuestión debatida se contrae a la determinación de si las rentas satisfechas por una empresa residente en territorio español a otra empresa no residente en España, en concepto de derechos de imagen de futbolistas son o no cánones, a los efectos y en los términos establecidos en el Convenio suscrito entre España y Holanda para evitar la doble imposición y, en consecuencia, si constituye una de las

modalidades de hecho imponible contempladas en el precepto legal citado. Dicho Convenio dispone en su artículo 12:

1. Los cánones procedentes de un Estado pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este último Estado.
2. Sin embargo, estos cánones pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan, y conforme a la legislación de este Estado; pero el impuesto así exigido no puede exceder del 6 por ciento del importe bruto de los cánones.
3. El término cánones empleado en este artículo comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas".

Las anteriores normas, contenidas en el referido artículo 12, vienen a constituir una especialidad a la regla general, establecida en el artículo 7 del Modelo Convenio de la OCDE, que, respecto de los beneficios empresariales, dispone que, con carácter general, solamente pueden someterse a gravamen en el país de residencia de dicha empresa. No obstante, si ésta tiene un establecimiento permanente en el otro país, este último podrá gravar las rentas a él imputables.

La cesión del derecho de imagen tiene, lógicamente, una finalidad de explotación comercial, la cual puede realizarse de diversas formas, todas las cuales pasan por la incorporación de la imagen a algún soporte material, radiofónico o audiovisual y su reproducción para su divulgación, pues lo que se cede es precisamente ese derecho de explotación de la imagen por métodos, mecanismos e instrumentos generadores de derechos de autor, por lo que la tesis mantenida por la Administración hace una interpretación del propio alcance de la norma y de su inclusión en su ámbito de un fenómeno habitual hoy día pero no en el momento en que fue suscrito el Convenio, que, sin embargo, resulta plenamente subsumible en dicha norma por ser no un hecho esencialmente distinto de alguno de los descritos en ella sino una manifestación moderna de la cesión del uso de derechos de autor.

A la vista de lo anterior, la renta es calificada como canon y por tanto se sujeta a retención en el Estado de la fuente (España) y en el Estado de residencia del percceptor de la renta.

Igualmente, la sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de febrero de 2007, rec.126/2006 que encuadra como parte recurrente FC Barcelona y como parte recurrida la Administración General del Estado, analiza si los rendimientos obtenidos por una sociedad no residente en España de una sociedad residente en territorio español por la cesión del uso de los derechos de imagen de un deportista, tienen encaje en el concepto de cánones, a tenor de lo dispuesto en el artículo 12.3 del mencionado Convenio Hispano-Holandés para evitar la doble imposición.

Frente a la tesis mantenida por la entidad recurrente, entiende la Administración Tributaria que la definición de "cánones" contenida en los convenios de doble imposición acumula una serie de categorías variadas cuyo nexo común es el de ser cantidades pagadas a cambio del derecho a utilizar con fines comerciales imágenes, textos, nombres, conocimientos, etc., cuyo derecho de reproducción y utilización es privativo de la persona a quien se satisfacen. Estableciendo una definición flexible, dentro de la que cabe incluir realidades nuevas que respondan a la naturaleza de aquellas que la definición contempla expresamente.

Se concluye que la cesión del derecho de imagen tiene, lógicamente, una finalidad de explotación comercial, la cual puede realizarse de diversas formas, todas las cuales pasan por la incorporación de la imagen a algún soporte material, radiofónico o audiovisual y su reproducción para su divulgación, pues lo que se cede es precisamente ese derecho de explotación de la imagen por métodos, mecanismos e instrumentos generadores de derechos de autor, por lo que la tesis mantenida por la Administración hace una interpretación del propio alcance de la norma y de su inclusión en su ámbito de un fenómeno habitual hoy día pero no en el momento en que fue suscrito el Convenio, que, sin embargo, resulta plenamente subsumible en dicha norma por ser no un hecho esencialmente distinto de alguno de los descritos en ella sino una manifestación moderna de la cesión del uso de derechos de autor.

A la vista de lo anterior, la renta es calificada como canon y por tanto se sujeta a retención en el Estado de la fuente (España) así como en el Estado de residencia del percceptor de la renta.

Las sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de diciembre de 2006 (tres sentencias) recurso 306/2006, recurso 143/2006 y recurso 103/2006, debate si los rendimientos obtenidos por una sociedad no residente en España de una sociedad residente en territorio español, FCB, por la cesión del uso de los derechos de imagen de un deportista, tienen encaje en el concepto de cánones, a tenor de lo dispuesto en el artículo 12.3 del mencionado Convenio Hispano-Holandés para evitar la doble imposición.

derechos de imagen) no residente deben calificarse como cánones, como sostiene la Administración, o como rendimiento de actividad empresarial, como sostiene la recurrente. La AN concluye que se trata, en definitiva, de una obra audiovisual en sentido expresado, cuya titularidad se reserva, además, la entidad no residente y cedente, atribuyéndose a la cesionaria española únicamente el derecho a su teledifusión, lo que, nos lleva a calificar esa cesión de los derechos de televisión como cesión del uso de derechos de autor sujeta a canon. (FJ 7).

(iii) El pago por la cesión de los derechos de imagen como rentas de artistas y deportistas (artículo 17)

El artículo 17 del MOCDE regula específicamente las rentas obtenidas por artistas y deportistas siempre y cuando se cumplan una serie de requisitos. En el presente apartado analizaremos qué ocurre con las rentas obtenidas por los artistas y deportistas extranjeros en España.

Nos preguntaremos: ¿Qué se entiende por deportista? ¿Tienen un régimen fiscal especial?, ¿Es necesario este artículo? ¿Qué ocurre si en lugar de percibir las rentas las

Frente a la tesis mantenida por la entidad recurrente, entiende la Administración Tributaria que la definición de "cánones" contenida en los convenios de doble imposición acumula una serie de categorías variadas cuyo nexo común es el de ser cantidades pagadas a cambio del derecho a utilizar con fines comerciales imágenes, textos, nombres, conocimientos, etc., cuyo derecho de reproducción y utilización es privativo de la persona a quien se satisfacen. Estableciendo una definición flexible, dentro de la que cabe incluir realidades nuevas que respondan a la naturaleza de aquellas que la definición contempla expresamente.

Como hemos dicho anteriormente, la cesión del derecho de imagen tiene, lógicamente, una finalidad de explotación comercial, la cual puede realizarse de diversas formas, todas las cuales pasan por la incorporación de la imagen a algún soporte material, radiofónico o audiovisual y su reproducción para su divulgación, pues lo que se cede es precisamente ese derecho de explotación de la imagen por métodos, mecanismos e instrumentos generadores de derechos de autor, por lo que la tesis mantenida por la Administración hace una interpretación del propio alcance de la norma y de su inclusión en su ámbito de un fenómeno habitual hoy día pero no en el momento en que fue suscrito el Convenio, que, sin embargo, resulta plenamente subsumible en dicha norma por ser no un hecho esencialmente distinto de alguno de los descritos en ella sino una manifestación moderna de la cesión del uso de derechos de autor.

A la vista de lo anterior, la renta es calificada como canon y por tanto se sujeta a retención en el Estado de la fuente (España) así como en el Estado de residencia del receptor de la renta.

personas físicas como artistas y deportistas, son percibidas por sociedades no residentes en España?

Para ello, pasamos a detenernos en la redacción del artículo 17 del MCOCDE que apunta lo siguiente:

“1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, tal como acto de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades del artista del espectáculo o el deportista”.

El artículo 17 del Proyecto de Convenio de la OCDE de 1963 nace con el objeto de asegurar la tributación por parte del Estado en el que se desarrolla la actuación artística o deportiva.

En primer lugar, debemos preguntarnos: ¿Quién se cataloga como deportista? Para ello, el autor Vogel considera que deportista es aquel que participa en actividades mentales o físicas con un fin en sí mismas, bajo determinadas normas y en el marco de una organización, no exigiéndose un grado de profesionalización concreto²²¹.

Desde nuestro punto de vista, la definición facilitada por Vogel resulta abstracta y amplia en la medida en que podrían calificarse como deportistas a un grupo de individuos que organizaran un campeonato entre amigos, y sin embargo, no creemos que este sea el objeto del artículo 17 MCOEDE. Por ello, coincidimos con Serrano Antón²²² al exigir un cierto o mínimo grado de profesionalización en la competición para llegar a considerar al individuo como deportista a efectos del artículo 17 MCOEDE, esto es, un componente de competición y un ingrediente de destreza física o intelectual.

En consecuencia, debemos acudir a la normativa laboral, y en concreto al Real Decreto 1006/1985, que regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, que define a estos en su artículo 1.2 como aquellos “que en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución”. Asimismo, este mismo apartado indica que “quedan excluidos del ámbito de esta norma aquellas personas que se dediquen a la

²²¹ “A sportman is generally considered to be an individual who engages in some physical or mental activity which is exercised as an end itself. Usually in line with certain rules and in certain forms of organization designed specifically for it. No particular degree of professionalism is required”.

(Traducción propia: Un deportista se considera generalmente que es una persona que se dedique a alguna actividad física o mental que se ejerce como un fin en sí. Por lo general, en línea con ciertas reglas y en ciertas formas de organización diseñados específicamente para ello. No se requiere ningún grado particular de profesionalidad)

VOGEL, K., *On double taxation Conventions*, Kluwer International, La Haya-Londres-Boston, 1997, pág. 976.

²²² “*La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas: especial referencia al artículo 17 del MCOEDE*”. ALMUDÍ CID, J.M. y SERRANO ANTÓN, F., *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, nº13, 2005, pág. 260.

práctica del deporte dentro de un club percibiendo de éste solamente la compensación de los gastos derivados de su práctica deportiva”. Por lo tanto, según lo indicado previamente, quedan excluidos del ámbito laboral los deportistas aficionados o amateurs porque su actividad no puede describirse como un trabajo, sino que se trata de un mero juego, “incluso si perciben una compensación económica por los gastos derivados de su práctica deportiva”²²³.

Se trata de una definición conflictiva ya que exige determinar si estamos ante un deportista y si esto es así, si se trata de un deportista profesional. Conforme a la jurisprudencia de nuestros tribunales, mientras los técnicos y entrenadores tienen la consideración de deportistas²²⁴, no sucede lo mismo con los seleccionadores nacionales²²⁵ y los árbitros²²⁶. Asimismo, y siguiendo a TRAPÉ, deben excluirse del concepto de deportista a los propios árbitros o entrenadores ya que la intención del artículo 17 MCOCDE es regular a aquellos que efectivamente participan en la competición²²⁷. La DGT excluye de la condición de deportistas al seleccionador del equipo femenino de balonmano de Italia²²⁸ y el del equipo de judo de Méjico²²⁹.

²²³ DE VAL ARNAL, J.J. Y DE VAL ARNAL, Á.L., “La negociación colectiva de los deportistas profesionales”, [Relaciones laborales: Revista crítica de teoría y práctica](#), ISSN 0213-0556, [Nº 1, 1996](#), págs. 1227-1250 supra nota 36.

²²⁴ Véanse, entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 1985 Ley 9993-JF/0000; Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 1990, ley 742-4/1990; Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1990, ley 1248-4/1990 y Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1997, rec. 5142/1992.

²²⁵ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de marzo de 1992, rec.4664/1992.

²²⁶ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 25 de febrero de 1998, rec.4828/1997; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 4 de febrero de 1999, rec.5239/1998; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 9 de marzo de 2000, rec. 106/2000.

²²⁷ TRAPÉ VILADOMAT, M. (2005), en VV.AA. “*Convenios Fiscales Internacionales*” 2005, CISS, Bilbao, pág. 325.

²²⁸ DGT V0087-00, de fecha 30 de noviembre de 2000.

²²⁹ DGT 0863-02, de fecha 4 de junio de 2002.

En segundo lugar, a los efectos de conocer si un deportista tiene carácter profesional, habrá de comprobar si concurren las notas características del contrato de trabajo, es decir, retribución, dependencia y ajenidad²³⁰. Este criterio parece seguirse igualmente por nuestra jurisprudencia. A modo de ejemplo, cabe citar la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sevilla, de fecha 23 de enero de 1998, recurso 277/1997²³¹, al señalar lo siguiente:

²³⁰ LUJÁN ALCARAZ, J. “Las fronteras del deporte profesional”, Aranzadi Social núm.2/2008 (Tribuna) Editorial Aranzadi, S.A., Pamplona, 2008.

²³¹ Se pueden citar asimismo otros pronunciamientos de distintos TSJ, como por ejemplo:

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, núm. 192/2000, de 13 de marzo de 2000, recurso 114/2000.

“Con lo dicho se ha adelantado que en el caso que nos ocupa no puede entenderse que estamos ante un deportista profesional, sino, como señaló la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, en sentencia de 23 de enero de 1998 (AS 1998, 1311) , ante «lo que denominaron acuerdo de formación deportiva, en cuya virtud el actor recibiría formación, mediante los recursos de que el club disponía, participando en las competiciones en que se inscribiera el mismo, que sólo alcanzó categoría de aficionados, percibiendo de la entidad el actor una beca formativa de baja cuantía», porque, como se expone también en esa sentencia, «la práctica del deporte dentro de un club deportivo no es bastante para calificar el vínculo como laboral especial, pues ha de tratarse de quien hace de tal práctica su profesión o dedicación principal y habitual, realizándola justamente por la remuneración que percibe a cambio, no por causa distinta, ya que la práctica deportiva no es medio habitual de vida –sólo lo es para algunos–, sino actividad integrada en la enseñanza así como ocasión de ocio para infinidad de personas, que la desarrollan por formación o afición, ya sea con vocación o deseo de tender a la profesionalización, ya sin este último», y la misma tesis se sustenta en las sentencias de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 13 de septiembre de 1993 y de 13 de diciembre de 1994, en las que se hace un estudio de la jurisprudencia y doctrina al respecto, con cita de sentencias del Tribunal Supremo y del Central de Trabajo, de las que destacan las del primero de ellos, de 3 de noviembre de 1972, en la que se precisan como notas tipificadoras del profesional la dedicación íntegra, absoluta y permanente «impeditiva de cualquier otra actividad que le permita subvenir a sus necesidades», «dedicación absoluta, pleno ejercicio y entrega de sus facultades y por retribución constitutiva de su medio de vida», notas estas que son difíciles de encontrar aquí pues no cabe entender que pueda ser medio de vida para un muchacho de 17 ó 18 años la percepción de menos de 40.000 ptas. mensuales, en las que podrían incluso imputarse otros muchos gastos no mencionados y que están causados, directa o indirectamente, por la práctica deportiva, y mucho menos que se trate de una dedicación íntegra, absoluta y permanente.”

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, núm. 215/2005, de 23 de marzo, recurso 30/2005.

“la práctica del deporte dentro de un club deportivo no es bastante para calificar el vínculo como laboral especial, pues ha de tratarse de quien hace de tal práctica su profesión o dedicación principal y habitual, realizándola justamente por la remuneración que percibe a cambio, no por causa distinta, ya que la práctica deportiva no es medio habitual de vida”

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, núm.941/2004, de 21 de diciembre, recurso 4142/2004.

“Llegado a este punto tenemos que el auténtico elemento que diferencia al futbolista profesional del aficionado es la retribución percibida por hacer de la práctica del fútbol su dedicación principal y

“Por tanto, en la lógica normativa, la práctica del deporte dentro del círculo organizativo y disciplinario de un club deportivo no es bastante para calificar el vínculo como laboral especial, pues ha de tratarse de quien hace de tal práctica su profesión o dedicación principal y habitual, realizándola justamente por la remuneración que percibe a cambio, no por causa distinta, ya que la práctica deportiva no es medio habitual de vida -sólo lo es para algunos-, sino actividad integrada en la enseñanza así como ocasión de ocio para infinidad de personas, que la desarrollan por formación o afición, ya sea con vocación o deseo de tender a la profesionalización, ya sin este ánimo, lo cual puede concretarse en muy diversas causas de los contratos o acuerdos que suscriben con el club con que se vinculen, entendiéndose por causa justamente la noción que se tiene de la misma como elemento del contrato, esto es, la de móvil o fin inmediato, directo o próximo que es la razón de ser objetiva, intrínseca o jurídica del

habitual a cambio de una retribución que le permite subvenir a sus necesidades y que constituye o contribuye a ser su medio de vida, debiendo percibir por ello como mínimo el salario mínimo interprofesional, para considerar que la relación es laboral”.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, núm 422/2003, de 6 de octubre. *“Lo determinante para fijar la norma a aplicar a la relación mantenida entre partes y al margen del “nomen iuris” que las mismas quieran dar, es el carácter profesional, en contraposición al de aficionado o amateur que desarrolla la actividad sin ánimo de lucro o compensación, de un deportista, de tal forma, que si el mismo o la misma ejerce y practica el deporte como una profesión, y con dedicación principal y habitual destinada a obtener unos ingresos como medio fundamental de vida, se debe hablar de la concurrencia de un deportista profesional, en cuanto que el mismo hace de dicho deporte su única actividad profesional, con dedicación íntegra y permanente, siendo de su actividad deportiva de donde se derivan sus ingresos retributivos”.*

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, núm.215/2005, de 23 de marzo, recurso 30/2005.

“Notas tipificadoras del profesional la dedicación íntegra, absoluta y permanente “impeditiva de cualquier otra actividad que le permita subvenir a sus necesidades”, “dedicación absoluta, pleno ejercicio y entrega de sus facultades y por retribución constitutiva de su medio de vida”, notas estas que son difíciles de encontrar aquí pues no cabe entender que pueda ser medio de vida para un muchacho de 17 o 18 años la percepción de menos de 40.000 ptas. mensuales, en las que podrían incluso imputarse otros muchos gastos no mencionados y que están causados, directa o indirectamente, por la práctica deportiva, y mucho menos que se trate de una dedicación íntegra, absoluta y permanente”

vínculo, que, según el artículo 1274 del Código Civil, consiste, en los contratos onerosos, en la prestación o promesa de una cosa o servicio por la otra y, en los remuneratorios, en el servicio o beneficio que se remunera; su aplicación a la relación laboral se concretaría en la prestación de servicios dependientes a cambio de retribución y, en el caso que nos ocupa, en la práctica deportiva en tales condiciones a cambio de remuneración, excluyéndose pues otros móviles o fines como los meramente recreativos, docentes, formativos, etcétera.

TERCERO.-

En el caso enjuiciado, el actor y el Club no concertaron una relación laboral especial como deportista profesional, sino lo que denominaron acuerdo de formación deportiva, en cuya virtud el actor recibiría formación, mediante los recursos del que el club disponía, participando en las competiciones en que se inscribiera el mismo, que sólo alcanzó categoría de aficionados, percibiendo de la entidad el actor una beca formativa de baja cuantía (250.000 pesetas en la temporada 1993/1994, 1994/1995 y 400.000 pesetas en la temporada 1995/1996), aparte de beneficios asistenciales como la matrícula universitaria o asistencia médica, siendo el actor estudiante universitario que antes jugaba en el equipo de baloncesto de la Universidad.

Se trata, por ello, de lo que en sentido vulgar, pero descriptivo, cabría llamar «semiprofesional» que se dedica a la práctica deportiva pero no a cambio de remuneración, sino a cambio fundamentalmente de formación y perfeccionamiento técnico, para mejorar su condición y

aspirar a la práctica como deportista profesional, pero sin llegar a ésta, como es propio de las competiciones en que participó, siendo, pues, real el carácter de beca formativa de la cantidad recibida, aunque aquí tenga esta finalidad deportiva o de mejora de los conocimientos y práctica en ese ámbito, no meramente teórico o intelectual, pero igualmente formativo.

Ello naturalmente supone la inclusión del actor en el ámbito del club, pero con esos meros efectos formativos y de disciplina deportiva, ajenos a la laboralidad.

Por lo expuesto, debió apreciarse la excepción de incompetencia «ratione materia», aunque no por la existencia de un litigio propio del régimen jurídico deportivo a que alude el artículo 1.º.5 del Real Decreto 1006/1985, sino por inexistencia de relación laboral, debiendo indicarse la jurisdicción competente, que es la civil propia de la relación existente.”

En virtud del criterio jurisprudencial señalado con anterioridad, podría concluirse que son prácticas incluidas en el ámbito del Real Decreto 1006/1985, aquellas que impliquen una práctica deportiva que implique hacer de la misma la profesión o dedicación principal y habitual del deportista; que impliquen una dedicación integral, absoluta y permanente impeditiva de cualquier otra actividad que le permita subvenir a sus necesidades, y que exijan una dedicación absoluta, pleno ejercicio y entrega de sus facultades a su medio de vida.

Asimismo, entendemos desde nuestro punto de vista que deberían excluirse del concepto de deportista no sólo aquellas actividades recreativas, esto es, desarrollo de la práctica deportiva como actividad de ocio, sino también la actividad docente o actividad integrada en el marco de la enseñanza general, y la actividad formativa, aunque la misma sea con vocación o deseo de tender a la profesionalización, intención que puede darse tanto por parte de la entidad o del deportista.

El artículo 17 MCOCDE permite gravar la renta satisfecha a artistas²³² o deportistas²³³ en el Estado en el cual se celebre el espectáculo, si bien exige dos premisas como son:

- (i) Que se trate de una actuación pública en el ámbito profesional del deportista.
- (ii) Que se trate de rentas relacionadas directa o indirectamente con la actuación pública.
- (iii) Siguiendo a GARRIDO PICÓN²³⁴, puede afirmarse que existe una relación clara con la actuación pública del deportista con las procedentes de las cadenas de televisión por retransmisión de eventos deportivos, la utilización de prendas deportivas por parte

²³² De acuerdo con lo establecido en el comentario tercero al artículo 17 de la versión abreviada del Modelo de Convenio de la OCDE en su versión de Julio 2010, “no es posible formular una definición precisa del término “artista”, si bien el apartado 1 menciona ejemplos de personas que pueden tener esa consideración. La relación de ejemplos no tiene carácter exhaustivo. Por una parte, el término “artista” comprende claramente a los actores de teatro, de cine, y los actores (incluyendo, por ejemplo, antiguos deportistas) de publicidad para televisión. El artículo es igualmente aplicable a las rentas generadas por actividades de carácter político, social, religioso o benéfico, cuando incorporen un elemento de diversión o espectáculo. Por otra parte, no será aplicable a un conferenciante o al personal administrativo o de apoyo (por ejemplo, los cámaras en el rodaje de una película, los productores, los directores cinematográficos, los coreógrafos, el equipo técnico, los acompañantes que viajan con un grupo pop, etc.).

²³³ El apartado quinto y sexto del comentario al artículo 7 de la versión abreviada del Modelo de Convenio de la OCDE en su versión de Julio 2010 señala lo siguiente: “5. Aun cuando no se defina expresamente el término “deportista”, el mismo no se limita a los participantes en manifestaciones deportivas tradicionales (como, por ejemplo, corredores, saltadores, o nadadores). Se refiere también, por ejemplo, a jugadores de golf, jinetes, futbolistas, jugadores de críquet y de tenis, y pilotos de autos de carrera.

6. El artículo es igualmente aplicable a las rentas de otras actividades que puedan ser consideradas como espectáculo; por ejemplo el billar, el billar inglés –snooker– y los torneos de ajedrez y de bridge.”

²³⁴ GARRIDO PICÓN, A. “Los negocios anómalos en la cesión de derechos de imagen de deportistas profesionales. Calificación tributaria de los pagos por derechos de imagen según los Convenios de doble imposición”. Impuestos, Año 2003 N°19, pág 36.

del deportista, cuando son utilizadas en el ámbito profesional, las posteriores ruedas de prensa o cuando la actuación deportiva es patrocinada por una empresa.

(iv) Por su parte, coincidimos con este autor en que no tendrían cabida en el artículo 17 MCOCDE las rentas obtenidas en el ámbito deportivo o apariciones públicas o en medios de comunicación que no estén vinculadas a la actividad profesional. En la medida en que no existe una actividad profesional, no resultaría de aplicación el artículo 17 MCOCDE. La misma conclusión parece aplicar en los supuestos en los cuales el deportista aparece en la promoción de marcas, productos o eventos o realización de spots publicitarios en su calidad de persona pública pero en la esfera particular. En la medida en que no actúa en su condición de deportista profesional, tampoco estas rentas quedarán gravadas bajo el artículo 17²³⁵.

En esta misma línea de delimitación del artículo 17 MCOCDE con el artículo 12 MCOCDE referido a cánones, encontramos el párrafo 9 de los comentarios al MCOCDE²³⁶:

“Además de los honorarios percibidos por sus actuaciones, los artistas y deportistas obtienen a menudo rentas bajo la modalidad de regalías o derechos de patrocinio o de publicidad. En general, cuando no exista relación directa entre tales rentas y una actuación pública del artista o el deportista en el país de que se trate, serán aplicables otros artículos. El artículo 12 será aplicable normalmente a las

²³⁵ Este mismo criterio sigue el autor VOGEL, K. en, Double Tax Conventions. A commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of income and capital with particular reference to German Treaty Practice”, Deventer, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, pág. 972.

²³⁶ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Instituto de Estudios Fiscales. Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Versión abreviada de 22 de Julio de 2010, pág. 281. <http://www.estrategiafiscal.net/wp-content/uploads/2011/09/Modelo-de-Convenio-Tributario-sobre-la-Renta-y-el-Patrimonio-Versi%C3%B3n-Abreviada-2010-ESPA%C3%91OL.pdf>

regalías por derechos de propiedad intelectual y no el artículo 17 (véase el párrafo 18 de los Comentarios al artículo 12), pero los derechos de publicidad o de patrocinio estarán fuera del ámbito del artículo 12. El artículo 17 será aplicable a las rentas de la publicidad y del patrocinio, etc., relacionadas directa o indirectamente con actuaciones o apariciones públicas en determinado Estado.”

Por lo tanto, y desde nuestro punto de vista, en la medida en que las rentas de publicidad y patrocinio estén vinculadas con la propia actuación pública del deportista, deberían calificarse en el marco del artículo 17 MCOCDE. En caso contrario, las rentas no quedarían encuadradas bajo este artículo²³⁷.

El artículo 17 MCOCDE ha servido igualmente para someter a tributación las rentas obtenidas por deportistas en competiciones oficiales internacionales. Esto es, pensemos en premios por consecución de títulos europeos o internacionales (UEFA Champions League, Europa League, Eurocopas, Mundiales de fútbol, Juegos Olímpicos...). No obstante, en los últimos años y con el objeto de evitar la carga impositiva en el Estado de la fuente y trasladan la imposición directamente al Estado de residencia del deportista, se han venido regulando determinadas exenciones a nivel interno en el país organizador de la competición, con el objetivo de eliminar la imposición en este Estado.

²³⁷ Coincidimos una vez más con la posición de GARRIDO PICÓN en relación con la resolución del TEAC de 22 de junio de 2001. En dicha resolución, el Tribunal se plantea la calificación de las rentas percibidas por una sociedad residente en Suiza por la realización de un spot publicitario de un jugador de fútbol. El TEAC considera que dichas rentas deben ser calificadas según el artículo 17 del MCOCDE. No obstante, desde nuestro punto de vista, en la medida en que el deportista no actúe en calidad de tal, las rentas no pueden calificarse en el marco del artículo 17 MCOCDE.

En este mismo sentido se pronuncia DICK MOLENAAR²³⁸:

“The same happened with the 2012 Olympics in London, in respect of which the United Kingdom unilaterally did not apply its 20% withholding tax, and the 2014 Winter Olympics in Sochi, Russia. Withholdings taxes were also not applied in respect of the UEFA Champions League finals in 2011 and 2013 (London), 2012 (Munich) and 2014 (Lisbon), the UEFA Europa League finals in 2011 (Dublin), 2012 (Bucharest), 2013 (Amsterdam) and 2014 (Turin), the EURO 2012 in Poland and Ukraine, the 2014 World Cup in Brazil, the 2011 World Cricket Cup in India, the 2011 World Rugby Cup in New Zealand, the 2013 Diamond League in London and the 2014 Commonwealth Games in Glasgow. The foregoing demonstrates that the sporting world is not waiting for changes in bilateral tax treaties, but, rather, that it is compelling using the incentive of hosting major sporting events, organizing countries not to apply source taxation in respect of sportspersons temporally present in these countries so as to negate the problems that result from article 17 of the OECD Model. With this, these major sporting events are following the initiative adopted by the Netherlands in 2007”²³⁹.

²³⁸ “Entertainers and sportspersons following the updated OECD Model (2014), MOLENAAR, D. *Bulletin for international taxation*, January 2015, page. 41.

²³⁹ Traducción propia: "Lo mismo sucedió con los Juegos Olímpicos de 2012 en Londres, en los que el Reino Unido de manera unilateral no se aplicaba el impuesto de retención del 20%, y los Juegos Olímpicos de Invierno de 2014 en Sochi, Rusia. Retenciones de impuestos tampoco se aplicaron en el respeto de las finales de la UEFA Champions League en 2011 y 2013 (Londres), 2012 (Munich) y 2014 (Lisboa), la final de la UEFA Europa League en 2011 (Dublín), 2012 (Bucarest), 2013 (Amsterdam) y 2014 (Turín), la Eurocopa 2012 en Polonia y Ucrania, la Copa del Mundo de 2014 en Brasil, la Copa Mundial de Cricket 2011 en la India, la Copa del Mundo de Rugby 2011 en Nueva Zelanda, la Diamond League de 2013 en Londres y de la Commonwealth 2014 riqueza Juegos en Glasgow. Lo anterior demuestra que el mundo del deporte no está a la espera de los cambios en los tratados fiscales bilaterales, sino, más bien, que es convincente mediante el incentivo de la organización de grandes eventos deportivos, países organizadores de no aplicar los impuestos de origen en el respeto de los deportistas

Adicionalmente, el apartado segundo del citado artículo 17 MCOCDE incluye una cláusula antielusión que permite igualmente gravar en el Estado donde se celebre el espectáculo o actuación con independencia de que las rentas sean obtenidas por una compañía en lugar de por el individuo en cuestión. Esto es, mediante esta cláusula se impide que las rentas de artistas y deportistas obtenidas mediante sociedades interpuestas estén sujetas a tributación en el Estado de residencia de la compañía por aplicación del artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE relativa a beneficios empresariales, lo que supondría que únicamente estarían sujetas a tributación en el Estado de la residencia y no en el Estado de la fuente, excepto en el supuesto de que dicha entidad dispusiera de un establecimiento permanente en el lugar de ejercicio de la actividad artística o deportiva.

El artículo 17 MCOCDE exige una realización personal de las actividades del artista o del deportista. Tal y como apunta GARCÍA PRATS, la presencia y la realización de las actividades se consideran el punto de conexión clave para la generación de la renta²⁴⁰.

Parece lógico por otra parte que el Estado donde se ha generado la renta que obtiene el artista o deportista sea el Estado legitimado para sujetar a tributación dicha renta.

Sin embargo, a menudo nos encontramos con rodajes de spots publicitarios, largometrajes, series, o giras publicitarias de deportistas que transcurren por numerosos países. En estos casos resulta complicado determinar con exactitud la renta que debe atribuirse a cada país, ya que posiblemente no será hasta la conclusión de las distintas actuaciones cuando estas cifras se conocerán, lo cual genera problemas en la práctica en

temporalmente presentes en estos países con el fin de negar los problemas resultantes del artículo 17 del Modelo de la OCDE. Con esto, estos grandes eventos deportivos están siguiendo la iniciativa adoptada por Holanda en el año 2007.

²⁴⁰ “Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España” (Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española). Fundación Pedro Barrié de la Maza. Instituto de Estudios Económicos de Galicia. Página 849.

lo que se refiere a la liquidación del impuesto, en la medida en que éste será exigible normalmente en el momento del pago.

Asimismo, nos podemos encontrar en supuestos más complejos a la hora de determinar el lugar de realización de las actividades artísticas o deportivas, como puede ser la retransmisión en televisión de una actuación de un artista o deportista grabada en un Estado distinto del de emisión.

En este punto, coincidimos con HORTALÁ I VALLVÉ al señalar que si la retransmisión consiste en la emisión de un concierto en un teatro, no hay cuestión a discutir pues las rentas de la actuación propiamente se calificarían como rentas de un artista o deportista y el Estado en el que se efectúa dicha actuación tendrá la capacidad de imposición, mientras que las rentas derivadas de la difusión de una grabación habrá que calificarlas como cánones y someterlas así a una imposición limitada en el Estado de la fuente²⁴¹.

Sin embargo, en otros casos la actuación objeto de retransmisión ha sido íntegramente grabada en un Estado con la intención de difundirla posteriormente de forma mundial. En este punto, el Profesor VOGEL acude al principio de presencia indirecta o virtual para atribuir potestad de gravamen al Estado en el que se retransmite la actuación. Desde nuestro punto de vista, el criterio manifestado por VOGEL es lógico en la medida en que existe una coherencia entre el derecho de imposición y el país de obtención de ingresos.²⁴²

No obstante, este criterio de presencia indirecta o virtual plantea numerosos problemas en la práctica, como por ejemplo: ¿qué criterios se utilizan para distribuir los

²⁴¹ HORTALÁ I VALLVÉ, J. “Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición”, 2007, Editorial Aranzadi, pág. 560.

²⁴² VOGEL, K. “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”. Kluwer Law International, 3ª Ed. 1997, pág. 995.

rendimientos obtenidos por los artistas o deportistas en cada Estado de retransmisión? Además, no debemos olvidar que vivimos en un mundo globalizado en el que Internet desempeña un rol fundamental y posibilita que imágenes, videos o cualquier otro material multimedia pueda ser reproducido en cualquier país del mundo en tiempo real. En consecuencia, si el video es colgado en las páginas webs de otros estados, ¿estos tendrían potestad tributaria?

Por ello nos inclinamos por una interpretación literal de la norma, y por lo tanto, solo el Estado que recibe la presencia física del artista o deportista estará legitimado para gravar dichas rentas, si bien, reconocemos que esta interpretación también adolece de defectos, en la medida en que puede presumirse que toda la renta se genera en un país en el que se ha llevado a cabo la grabación de un spot, videoclip o rodaje, sin atender a la futura distribución y muestra del material multimedia.

El MCOCDE de 1977 incorporó una modificación al artículo 17, ya que añadió una nueva cláusula con un alcance y ámbito de aplicación distinto. Asimismo, modifica la redacción del primer apartado, que clarifica la aplicación de la cláusula a los artistas residentes de un Estado contratante que realizan actividades en el otro, así como el título en la versión inglesa.

Los Comentarios al Modelo de Convenio señalan la finalidad anti-elusión de dicho precepto, al intentar hacer frente a la interposición de sociedades de artistas o deportistas, eliminando la potestad tributaria al Estado de realización de la actividad.

Desde el año 1977, no se ha modificado el texto del MCOCDE, pero sin embargo, sí se han introducido sustanciales cambios en los comentarios al artículo, en concreto en los años 1992, 1995 y 1997. Por lo que se refiere al Modelo de Convenio de Naciones

Unidas, éste sigue al Modelo de Convenio de la OCDE de 1977, tanto en sus versiones de 1979 como en la de 2001²⁴³.

El artículo 17 del MCOCDE está destinado a salvar la aplicación de las reglas generales previstas en los artículos 14 (ahora 7) y 15.2 de los Modelos de Convenio, estableciendo una serie de reglas específicas para las rentas obtenidas por parte de artistas y deportistas en el desarrollo de su actividad. Decimos que se trata de un régimen específico porque se establecen reglas excepcionales y distintas de las previstas para los beneficios empresariales, las rentas derivadas de trabajos independientes o los servicios profesionales dependientes.

No obstante, la evolución del artículo 17 MCOCDE ha derivado en la aplicación del mismo, no sólo a artistas y deportistas sino también a personas jurídicas, ya que el segundo apartado del artículo 17 MCOCDE incorpora una cláusula anti-elusoria conocida como “cláusula Sinatra” en virtud de la cual se pretende gravar las rentas obtenidas por las sociedades interpuestas y titulares de los derechos económicos derivados de la actuación artística o deportiva.

Por último, en los últimos Convenios suscritos por España se prevé una mención en virtud de la cual el Estado de la fuente efectúa una renuncia a su potestad tributaria siempre y cuando se trate de eventos financiados con cargo a los fondos públicos del otro Estado contratante:

“Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no serán aplicables a las rentas derivadas de las actividades realizadas en el Estado contratante por artistas o deportistas cuando la visita a ese Estado esté financiada en su totalidad o principalmente por fondos públicos

²⁴³ GARCÍA PRATS, A. “Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España” (Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE), Fundación Pedro Barrié de la Maza. Instituto de Estudios Económicos de Galicia. 2004. Pág. 835.

de uno o de ambos Estados contratantes o de sus subdivisiones políticas o entidades locales. En tal caso, las rentas se someterán a imposición solamente en el Estado contratante del que sea residente el artista o deportista”.

Por lo tanto, las rentas derivadas de la cesión de los derechos de imagen pueden tener encaje en el artículo 17 del MCOCDE, tal y como ha venido interpretando la jurisprudencia.

A tal efecto, cabe citar la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2011 analiza el caso de *Televisió de Catalunya*, recurso 456/2006²⁴⁴.

²⁴⁴ En el mismo sentido, la sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de mayo de 2006, recurso 396/2005. En esta sentencia se plantea la cuestión acerca de qué calificación jurídica merecen las rentas pagadas por Televisió de Catalunya S.A a sociedades residentes en los Países Bajos, por la cesión de derechos de imagen de artistas y deportistas. La parte recurrente es Televisió de Catalunya S.A y la parte recurrida es la Administración General del Estado.

La Administración del Estado sostiene que en este caso que la naturaleza de los pagos debe ser considerada como la de canon, todo ello con base en la definición conceptual que de dicho término realiza el artículo 12 del CDI suscrito entre España y los Países Bajos. Por otro lado, Televisió de Catalunya considera que tales pagos tienen la naturaleza de beneficios empresariales y que por ende, no se encontrarían sujetos a tributación en España. Con base en esta argumentación, Televisió de Catalunya alega que no procede practicar ninguna retención en el pago realizado a las sociedades de Países Bajos (retención que si sería procedente en caso de calificación de la naturaleza del pago fuese de canon, como sostiene la Administración del Estado).

La Audiencia Nacional, al igual que Televisió de Catalunya, establece que la naturaleza del pago podría ser la de beneficio empresarial. Ahora bien, la Audiencia Nacional tampoco acepta la calificación del pago como beneficio empresarial (tal y como sostiene Televisió de Catalunya), sino como renta de artista de artista y deportista. En virtud de lo dispuesto en el artículo 18 CDI, “las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión y los músicos, así como los deportistas, por sus actividades personales en este concepto, pueden someterse a imposición en el Estado donde actúen”.

A juicio del Tribunal, si bien es cierto que el Convenio hispano-holandés no contiene una cláusula anti elusión para los pagos realizadas por derechos de imagen a sociedades interpuestas entre el pagador y la persona física, tal interpretación estática no es aceptable. Por el contrario, aboga por una interpretación de carácter dinámico. Como el CDI es de fecha anterior al Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE (que si incluye la cláusula anti elusión) el CDI vigente con los Países Bajos no contiene la citada cláusula anti elusión para el caso de sociedades interpuestas. Ahora bien, establece el Tribunal que el CDI vigente entre ambos Estados debe ser interpretado a la luz de los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE en relación con el Modelo de Convenio en la Actualidad y por tanto entiende que es aplicable la cláusula anti elusión al presente caso. Con base en lo anterior concluye que por mucho que los pagos se hayan realizado a una sociedad interpuesta entre el pagador y la persona física, de ello no puede derivarse la consecuencia de eludir obligaciones fiscales en España. Por tanto, no sólo deniega la devolución de las cantidades en concepto de retención al 4% que reclamaba Televisió de Catalunya y que la Administración del Estado exigía, sino que debiendo tributar esas rentas en España quedarían gravadas al 24.75% como no residente.

Por lo tanto, la renta es calificada jurídicamente como renta de artista y deportista y como tal tributa en el Estado de la fuente, es decir, en España.

En concreto, en esta sentencia se plantea la cuestión acerca de qué calificación jurídica merecen las rentas pagadas por Televisió de Catalunya S.A a sociedades residentes en los Países Bajos, por la cesión de derechos de imagen de artistas y deportistas. La parte recurrente es Televisió de Catalunya S.A y la parte recurrida es la Administración General del Estado.

La Administración del Estado sostiene que en este caso que la naturaleza de los pagos debe ser considerada como la de canon, todo ello con base en la definición conceptual que de dicho término realiza el artículo 12 del CDI suscrito entre España y los Países Bajos. Por otro lado, Televisió de Catalunya considera que tales pagos tienen la naturaleza de beneficios empresariales y que por ende, no se encontrarían sujetos a tributación en España. Con base en esta argumentación, Televisió de Catalunya alega que no procede practicar ninguna retención en el pago realizado a las sociedades de Países Bajos, retención que si sería procedente en caso de calificación de la naturaleza del pago fuese de canon.

El Alto Tribunal resuelve la cuestión en el FJ 3 argumentando la distinta naturaleza que tiene el derecho de imagen como derecho fundamental, con respecto al concepto de canon y no siendo por tanto subsumible dentro de este último precepto. Ahora bien, el Tribunal Supremo tampoco acepta la calificación del pago como beneficio empresarial (tal y como sostiene Televisió de Catalunya), sino como renta de artista de artista y deportista. En virtud de lo dispuesto en el artículo 18 CDI, “las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión y los músicos, así como los deportistas, por sus actividades personales en este concepto, pueden someterse a imposición en el Estado donde actúen”.

No obstante, si bien es cierto que las sentencias previas como rendimientos de artistas y deportistas, a continuación analizaremos otros pronunciamientos considerando tal renta como canon o rendimiento de trabajo.

A juicio del Tribunal, si bien es cierto que el Convenio hispano-holandés no contiene una cláusula anti elusión para los pagos realizados por derechos de imagen a sociedades interpuestas entre el pagador y la persona física perceptora de las rentas, tal interpretación de carácter estático no es aceptable. Por el contrario, aboga por una interpretación de carácter dinámico. Como el CDI es de fecha anterior al Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE (que si incluye la cláusula anti elusión) el CDI vigente con los Países Bajos no contiene la citada cláusula anti elusión para el caso de sociedades interpuestas. Ahora bien, establece el Tribunal que el CDI vigente entre ambos Estados debe ser interpretado a la luz de los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE en relación con el Modelo de Convenio en la actualidad y por tanto entiende que es aplicable la cláusula anti elusión al presente caso. Con base en lo anterior concluye que por mucho que los pagos se hayan realizado a una sociedad interpuesta entre el pagador y la persona física, de ello no puede derivarse la consecuencia de eludir obligaciones fiscales en España. Por tanto, no sólo deniega la devolución de las cantidades en concepto de retención al 4% que reclamaba Televisió de Catalunya y que la Administración del Estado exigía, sino que debiendo tributar esas rentas en España quedarían gravadas al 24.75% como no residente en concepto de renta de artista y deportista.

(iv) El pago por la cesión de los derechos de imagen como otras rentas (artículo 21)

El artículo 21 opera como una cláusula de cierre y a modo de cajón de sastre, atribuyendo la potestad tributaria, en el supuesto de que la renta no tenga encaje en ningún otro artículo, en el propio artículo 21 del MCOCDE, al Estado de residencia del contribuyente, rezando lo siguiente:

“1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.”

No obstante, lo cierto es que en la práctica, difícilmente nos podríamos encontrar con rentas de deportistas que encajen en este artículo de cierre, tratándose por lo tanto más de un “cajón de sastre” que de una calificación real.

Hasta aquí hemos venido diferenciando las distintas categorías que pueden encajar en la definición de derechos de imagen y su tratamiento fiscal específico. No obstante, también es cierto que en muchas ocasiones nos podemos encontrar con contratos que contienen multitud de prestaciones, esto es, ante contratos mixtos. Por ejemplo, que un jugador de fútbol acuerde desarrollar una exhibición deportiva, y adicionalmente cumplimente esta actuación con una serie de actos de patrocinio, rueda de prensa, photocall...

En ese caso, y sin perjuicio de que la inclusión de distintas rentas se traduce en muchas ocasiones en dificultades en cuanto al tratamiento tributario, desde nuestro punto de vista debe diferenciarse cada una de las contraprestaciones concediendo el régimen fiscal oportuno. Para lo cual, puede ser conveniente cuantificar cada una de las prestaciones que incluye el contrato mixto dado que la simplificación y la atribución unitaria a nivel fiscal resultarían contrarias a la aplicación de la norma tributaria.

5.3 Análisis específico del artículo 17 MCOCDE

Desde los años ochenta ha sido frecuente en España la utilización por parte de artistas y deportistas de sociedades con el objeto de ser beneficiarias de las actuaciones desarrolladas por ellos. Mediante esta fórmula se consigue disminuir el efecto de la progresividad del IRPF y su calificación como rendimientos del trabajo o de actividades económicas, eliminando la obligación de retención al respecto.

Por ello, el apartado segundo del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE señala como hemos apuntado anteriormente, que cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona o entidad jurídica, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista. Tal y como apunta Pedreira Menéndez, con este segundo apartado se introduce una cláusula antielusión que, pretende impedir la utilización de sociedades interpuestas no residentes para cobrar las rentas generadas en España por los artistas y deportistas²⁴⁵.

Mediante esta cláusula se pretende gravar directamente al artista y deportista, imputando las rentas al país donde se han generado. Siguiendo a ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN, esta previsión antielusión está pensada para tres supuestos²⁴⁶:

- Sociedad de gestión que percibe una remuneración por la actuación artística.

²⁴⁵ PEDREIRA MENÉNDEZ, “La doctrina del TEAC ante la cesión de derechos de imagen a sociedades holandesas”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 2072001, Editorial Aranzadi, pág.7.

²⁴⁶ ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN pág. 265.

- Equipo, troupe, orquesta, etc., constituido como persona jurídica. En la medida en que las rentas sean abonadas directamente a los miembros de la organización, se someterán a tributación mediante la aplicación del artículo 17.1 MCOCDE. No obstante, mediante el artículo 17.2 MCOCDE quedaran sujetas a tributación.
- Por último, también quedarían sujetas a tributación conforme al 17.2 MCOCDE las remuneraciones abonadas por la actuación del artista o deportista cuando son abonadas a otra persona, como por ejemplo, las sociedades de artistas.

Esta cláusula también plantea problemas de imputación y cuantificación de rentas, porque ¿qué importe debe imputarse en el caso de pilotos de F1 por un carrera disputada?, o ¿cómo se imputa el partido que disputa los Globebrothers por una actuación en España? ¿Qué criterio de reparto debe seguirse? El autor CAÑERO VERA²⁴⁷ se hace eco de esta problemática y considera igualmente que :

“los problemas de imputación entre estados de las rentas satisfechas a artistas y deportistas pueden ganar en complejidad, cuando además de una retribución fija, se perciben premios o participaciones en los resultados económicos de la actuación. Para dar respuesta a estas situaciones, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en la propuesta de modificación de los Comentarios (2010) pone como ejemplo el del ciclista que perteneciendo a un equipo, queda obligado a la realización de ruedas de prensa, entrenamientos de carácter promocional, así como a la competición deportiva; su retribución se hace mediante un salario fijo anual más unos bonus en función de la clasificación lograda en las pruebas.

²⁴⁷ Cañero Vera, A. “Las rentas de artistas y deportistas en el marco de los Convenios de Doble Imposición. Jurisprudencia de los Tribunales españoles”. Instituto de Estudios Fiscales. Cuadernos de formación, colaboración 7/12, vol. 15/2012, 2012, pág. 48.

Para este caso, el Comité propone una regla de distribución basa en el número de días laborables transcurridos en cada uno de los estados y repartiendo el componente variable de los rendimientos en función de los países en los que se lograron los resultados deportivos que los motivaron”.

Nos parece una solución interesante, si bien es cierto que dada la gran casuística que nos podríamos encontrar al respecto, tanto en lo relativo a disciplinas deportivas como a pactos retributivos del contribuyente, debería ser combinada con acuerdos previos de tributación con las Agencias Tributarias de cada Estado, en línea con la operativa que ya siguen países como Holanda, Alemania o Canadá.

Por tanto, podemos afirmar que en la medida en que no existiera el artículo 17.2 MCOCDE, las rentas solo se gravarían en el Estado de residencia de la sociedad al ser consideradas como renta empresarial, por lo que mediante esta cláusula segunda, se permite al Estado donde se realiza la actuación, gravar estas rentas. Se restringe la utilización de estructuras fiscales basadas en sociedades interpuestas residentes en Estados distintos al de la fuente y ubicadas en territorios con reducida tributación.

En este mismo sentido se pronuncia el Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de abril de 2011, recurso 456/2006:

“es una cláusula antielusión, que pretende impedir la utilización de sociedades interpuestas no residentes para cobrar las rentas generadas en España por los artistas y deportistas; sin él, esas rentas tributarían conforme al art. 7 del Modelo de Convenio, en el Estado de residencia de las sociedades. Con la cláusula del párrafo segundo del art. 17 del Modelo de Convenio se levante el velo de la sociedad y

se grava directamente al artista o deportista imputándole las rentas y sujetándole a tributación en el país donde las ha generado”.

Esta cláusula antielusiva se incorporó en los nuevos Convenios de doble imposición suscritos por España a partir del ejercicio 1977, por lo que los convenios previos no incorporan dicha cláusula. Es el caso por ejemplo del Convenio de doble imposición suscrito entre España y los Países Bajos hecho en Madrid el 16 de junio de 1971. Por ello, históricamente muchos deportistas y músicos han operado con sociedades interpuestas radicadas en los Países Bajos. Ante esta disyuntiva en la cual tenemos un Convenio de doble imposición que no incorpora la cláusula antielusión y un Modelo de Convenio de la OCDE que sí la incorpora, cabe preguntarse: ¿cómo se interpreta el Convenio de doble imposición suscrito con los Países Bajos?, ¿debe interpretarse como si existiera o como si no estuviera contenida la citada cláusula?

Pues bien, son dos las alternativas interpretativas que pueden resultar de aplicación²⁴⁸:

- (i) Interpretación estática. Consiste en interpretar el convenio conforme a su redacción y literalidad.
- (ii) Interpretación dinámica. Consiste en interpretar el convenio basándose en los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE en relación con el Modelo de Convenio vigente. Esta tesis se sustenta en el preámbulo del Modelo de convenio de la OCDE²⁴⁹, en virtud del cual las modificaciones introducidas por los Comentarios al Convenio

²⁴⁸ TROST, A. Y GAUDIER, J.L. se hacen eco de la disparidad de criterios en el artículo “Spain’s contradictory tax treatment of image rights”, *Tax notes International*, June 16, 2008, pág. 921 y sigs.

²⁴⁹ Comentario 36 del preámbulo: “Mientras el Comité considera que los cambios efectuados en los Comentarios habrán de tenerse en cuenta al interpretar y aplicar convenios concluidos antes de su adopción, rechaza cualquier forma de interpretación a contrario conforme a la cual un cambio en un artículo del Convenio Modelo o en los Comentarios implica necesariamente consecuencias diferentes para la redacción anterior. Muchos cambios pretenden simplemente aclarar, no ya modificar, el sentido de los artículos o los Comentarios y dicha interpretación sería claramente errónea en tales casos.

Modelo deben tenerse en cuenta para la interpretación y aplicación de los convenios firmados con anterioridad a dichas modificaciones.

Tal y como señala GARRIDO PICÓN, la interpretación dinámica de los convenios sólo es posible con carácter excepcional cuando se cumplen los siguientes presupuestos: que el texto de la disposición del Modelo de Convenio que es interpretada haya permanecido inmutable y que la revisión de los comentarios únicamente clarifique el significado de la disposición convencional de que se trate sin modificar o alterar su significado²⁵⁰.

Compartimos la opinión de PEDREIRA MENÉNDEZ²⁵¹ al afirmar que la interpretación dinámica en el convenio entre España y Países Bajos va más allá de lo establecido en el acuerdo bilateral suscrito entre España y Holanda alterando su esencia, ya que no estamos ante una interpretación del texto suscrito sino ante la incorporación por parte de uno de los Estados contratantes de una cláusula que no figura de forma expresa en el Convenio de doble imposición²⁵². En términos similares se pronuncia García Prats²⁵³ al afirmar que “mantener la aplicación del artículo 17.2 del MCOCDE cuando resulte de aplicación el CDI hispano-holandés que no contiene una cláusula similar, es, sencillamente, inaceptable y contrario al Ordenamiento jurídico y a sus presupuestos y principios básicos de aplicación”.

²⁵⁰ GARRIDO PICÓN, A., op cit. pág. 38.

²⁵¹ PEDREIRA MENÉNDEZ, J. “La doctrina del TEAC ante la cesión de derechos de imagen a sociedades holandesas”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. II, 2001, pág. 2461.

²⁵² Mismo criterio doctrinal mantiene HORTALA I VALLVÉ al indicar que “el TEAC no se limita a interpretar, puesto que si un apartado no existe en un determinado Convenio, pretender incorporar sus disposiciones al mismo, excede con mucho la labor de interpretación, para convertirse en función legislativa”. HORTALÁ Y VALLVÉ, J. *Comentarios a la red española de Convenios de Doble Imposición*. Editorial Aranzadi, 2007, pág. 565.

²⁵³ “La interpretación jurisprudencial como mecanismo para hacer frente a la elusión tributaria.” *Tribuna Fiscal*, nº 220, 2009, pág. 29.

Desde nuestro punto de vista, aceptar la interpretación dinámica implica asumir ciertos riesgos como es tratar que las modificaciones introducidas en el MCOCDE puedan influir en la distribución de la potestad tributaria acordada entre las partes y la necesidad de la aprobación por parte de las Cortes Generales de conformidad con el artículo 94 de la Constitución española. La solución no puede pasar por una interpretación forzada de los Convenios ni de sus Comentarios sino por una actualización de los mismos, garantizando la seguridad jurídica en el tráfico comercial.

Adicionalmente, tampoco cabría aplicar la normativa interna de forma subsidiaria, y en su caso la norma del IRNR cuyo artículo 13.1.b.3º traspone la cláusula de artistas y deportistas prevista en el artículo 17 del MCOCDE en los siguientes términos:

“3. Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.”

En virtud de lo expuesto previamente, el hecho imponible previsto en el artículo 13.1. (b) de la Ley de no residentes, incluye los siguientes supuestos:

- i. Rentas obtenidas de forma directa o indirecta;*
- ii. Rentas derivadas de la actuación personal de los artistas o deportistas, así como de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, lo cual podría dar lugar a la inclusión de rentas procedentes de patrocinadores, derechos de imagen, derechos de grabación, derechos de retransmisión televisiva...*
- iii. Rentas percibidas tanto por parte de la persona directamente como por entidades o personas distintas a él.*

Por lo que se refiere a la determinación de la base imponible bajo la norma de no residentes, el artículo 24.2 señala lo siguiente:

“2. En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente, la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.”

Desde nuestro punto de vista, de conformidad con lo previsto en el artículo 96 de la Constitución Española, debe respetarse el principio de jerarquía normativa de los tratados y convenios internacionales. Recordemos el tenor literal del citado artículo:

“1. Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional.”

En consecuencia, las normas previstas en un Convenio de doble imposición, no podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas por la legislación interna. En este mismo sentido se pronuncia el Tribunal Constitucional en su sentencia de 14 de febrero de 1991 al afirmar que “tampoco cabe estimar infringido el artículo 96.1 de la Constitución Española. El segundo inciso de este precepto se limita a reconocer la primacía de la norma jurídico-internacional

convencional sobre la norma interna (STC 11/1985), sustrayendo al legislador interno toda competencia para derogar, modificar o suspender los Tratados regularmente introducidos en el ordenamiento interno”.

Por lo tanto, la inexistencia de la cláusula prevista en el artículo 17.2 en el Convenio de doble imposición no puede implicar el recurrir a la normativa interna de cada Estado dado que supondría conforme al artículo 96 de la Constitución Española, violar los principios de jerarquía normativa.

Desde nuestro punto de vista, creemos que los Tribunales han buscado un fácil atajo a fin de evitar la modificación de los Convenios de doble imposición y no podemos sino mantenernos en línea con lo señalado por MARTÍN JIMÉNEZ quien afirma que no cabe “leer un párrafo 2 del artículo 17 MCOCDE allí donde no existe, máxime cuando la historia de tal precepto apunta en la dirección de convalidarlo como una excepción al art.7 MCOCDE para atacar casos de abuso”²⁵⁴. En el mismo sentido se pronuncian ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN²⁵⁵ al considerar que “parece del todo evidente que, en ausencia de una norma antiabuso específica como la contemplada en el apartado

²⁵⁴ MARTÍN JIMÉNEZ, A., “El artículo 17 MCOCDE y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010 (o sobre cómo no aplicar los convenios para la eliminación de la doble imposición y por qué el artículo 17 MCOCDE debería ser eliminado”, Quincena Fiscal, nº15/2011, versión electrónica.

²⁵⁵ “La fiscalidad internacional...” pág. 267. En la misma línea se pronuncia CHICO DE LA CÁMARA, P. en sus “Comentarios de jurisprudencia: Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2002: imposibilidad de aplicar la cláusula de antielusión del art.17.2 CM OCDE para la cesión a sociedades de los derechos de imagen de los deportistas cuando no aparece expresamente recogida en los convenios suscritos por España con otros países”. Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música, Nº 11, 2004, pág. 268: “con buen criterio la Audiencia Nacional sostiene que la norma aplicable en el presente caso es el art.7 del citado convenio hispano-holandés, por lo que al no disponer la entidad holandesa de establecimiento permanente en España, los rendimientos obtenidos como consecuencia del citado contrato solamente pueden someterse a tributación en el Estado de la residencia. Así las cosas, no resulta aplicable al caso controvertido, como pretende la Inspección, el art.18 del Convenio, que se refiere exclusivamente a rendimientos obtenidos por los artistas o deportistas personalmente, al no encontrarse incluida en dicho Convenio la disposición contenida en el apartado 2 del art.17 MCOCDE”.

2 del artículo 17 del MCOCDE, difícilmente podrá gravarse por el Estado de la fuente la renta obtenida por una sociedad de artistas y deportistas, pues ello supondría una alteración evidente del reparto de la potestad tributaria acordado por ambos Estados en el momento de la firma del tratado.”

Por lo tanto, coincidimos plenamente con GRACIA ESPINAR Y LETE ACHIRICA²⁵⁶ quienes consideran que sólo sería admisible una interpretación dinámica cuando concurren las siguientes circunstancias: por una parte, que el texto de la disposición del modelo de convenio no se haya modificado, a fin de que los comentarios actualizados se refieran a una norma jurídica preexistente en lugar de a una norma de nueva creación, que no existiese en el texto del convenio de doble imposición concreto; y que los comentarios actualizados se limiten a clarificar el significado de la disposición convencional, esto es, sin altear su contenido, operatividad o ámbito de aplicación.

Es más, la herramienta para concretar la separación sobre los preceptos contenidos en el MCOCDE es mediante la reserva²⁵⁷ a su aplicación, cuestión no empleada a tal efecto en el propio artículo 17. Países como Estados Unidos, Canadá o Suiza sí que han realizado distintas reservas en el artículo 17 limitando la aplicación de la cláusula 17.2 únicamente a aquellos casos donde la remuneración se abona a sociedades interpuestas.

²⁵⁶ GRACIA ESPINAR, E. Y LETE ACHIRICA, C.: *Fiscalidad de artistas y deportistas. Aspectos internacionales en "Fiscalidad internacional"*, dirigida por Fernando Serrano Antón, edit. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007, pág. 728.

²⁵⁷ Definida por GARCÍA PRATS como “una manifestación apriorística de la posición de los Estados ante la solución por la que opta el Modelo de Convenio en una cláusula concreta y específica. De este modo, los otros Estados pueden presumir un cierto punto de partida ante el proceso negociador de un futuro convenio -firma o renegociación-. Pero en ningún caso puede dicha reserva y su manifestación de intenciones suplir el contenido de una determinada cláusula de un convenio concreto -de naturaleza bilateral- que deberá ser interpretada y aplicada conforme a los mecanismos legal y convencionalmente previstos. Sobre todo en aquellos supuestos en los que de forma manifiesta el contenido del Convenio específico contraviene la manifestación de voluntad expresada en la reserva a una cláusula específica del Modelo de Convenio. Similares consideraciones deberían efectuarse en relación con la posición publicada de los países no miembros en relación con cada una de las cláusulas y preceptos del Modelo de Convenio.”. GARCIA PRATS, F.A. “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”. *Crónica Tributaria*, núm.133/2009, pág. 109.

Adicionalmente, nos podríamos encontrar con supuestos en los cuales el artista o deportista tampoco tiene una participación mayoritaria en la sociedad que obtiene tales rentas y sin embargo se le imputan cómo si las hubiera obtenido o como si hubiera tenido un ahorro fiscal tras la interposición de la sociedad. Por este mismo motivo, los países de Estados Unidos, Suiza y Canadá consideran que la aplicación del artículo 17.2 únicamente debe limitarse a los supuestos de interposición de sociedades con el objeto de eludir la tributación en el país de la fuente. A tal efecto conviene traer a colación el artículo 19.2 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y los Estados Unidos, de fecha 22 de febrero de 1990, que establece lo siguiente:

“2. Cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan no al propio artista o deportista, sino a otra persona, dichas rentas pueden, no obstante las disposiciones del artículo 7 (beneficios empresariales) y del artículo 15 (servicios personales independientes), someterse a imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades del artista o deportista a no ser que resulte probado que ni el artista o deportista ni personas vinculadas al mismo participaron directa o indirectamente en los beneficios de esa otra persona en cualquier forma, incluyendo la percepción de remuneraciones diferidas, bonificaciones, honorarios, dividendos, distribuciones de sociedades de personas (“partnerships”) u otras distribuciones.”

En este mismo sentido se pronuncia la DGT en su consulta 0595-03 de fecha 30 de abril de 2003:

“El Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y los Estados Unidos, de fecha 22 de febrero de 1990 (BOE de 22 de diciembre), establece en su artículo 19.2 como norma general, que las rentas obtenidas por un residente de EEUU por sus actuaciones en España, en calidad de artista del espectáculo, pueden someterse a imposición en España, aunque las rentas se atribuyan a una persona (física o jurídica) distinta al propio artista, salvo que se pruebe que ni el artista ni cualquier otra persona vinculada al mismo participan directa o indirectamente en los beneficios de la persona a que se atribuyen las rentas en cualquier forma, incluyendo remuneraciones diferidas, bonificaciones, honorarios, dividendos, distribuciones de sociedades de personas u otras distribuciones.

Si se dan estas condiciones, de forma que los artistas que actúan en España no participan en los beneficios de la entidad residente en EEUU con la que ha contratado la consultante, a los rendimientos que percibe la entidad residente en EEUU no les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 19 citado, sobre la tributación de las rentas de artistas y deportistas, sino lo dispuesto en el artículo 7 del Convenio, sobre la tributación de los beneficios empresariales, los cuales, salvo que se actúe en España por medio de un establecimiento permanente, estarán exentos de tributación en España.”

De esta forma, desde nuestro punto de vista, el Convenio suscrito entre España y Estados Unidos si viene a recoger el verdadero espíritu de la cláusula 17.2 consistente

en gravar las sociedades interpuestas de artistas y deportistas con mera finalidad abusiva, respetando el resto de casos en los cuales su aplicación podría tener un encuadramiento difícil en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria de conformidad con el artículo 15 de la Ley General Tributaria²⁵⁸. Por ello, recomendamos una reformulación del artículo 17.2 limitando su aplicación a dichos supuestos abusivos y respetando otros en los que no exista tal intención por el contribuyente dado que pondría en tela de juicio el respeto al principio de capacidad económica tal y como apunta Falcón y Tella²⁵⁹.

Por ello, debe analizarse el criterio seguido por nuestros Tribunales al respecto.

a) Interpretación estática

En el marco de la interpretación estática nos encontramos con la sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2002, recurso 226/2002 en la cual se trata de dilucidar si las cantidades pagadas por la sociedad española Viajes Halcón, S.A., a la entidad, residente en Holanda y sin establecimiento en España, ITCON BV en base a un contrato suscrito en concepto de cesión de uso de los derechos de imagen y difusión

²⁵⁸ Artículo 15.1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

²⁵⁹ “Un régimen de este tipo supone atribuir automáticamente al titular de la imagen unas rentas que éste puede no llegar a percibir nunca, porque ha cedido la imagen a un tercero, lo que podría reputarse incompatible con el principio de tributación individual inherente a la capacidad contributiva (...). Si lo que se busca es simplemente la tributación efectiva por la renta mundial de los residentes (y no hacer tributar a una persona por la renta que obtienen otras distintas) hubiera bastado una presunción *iuris tantum*. Pero en lugar de optar por una presunción *iuris tantum*, como parecería razonable, o simplemente aprovechar las posibilidades que ofrecen las medidas generales previstas en el ordenamiento para combatir el fraude de ley (...), se ha optado por imponer en todo caso la tributación de la imagen en la cabeza del jugador (...). Y una opción de este tipo resulta, además de totalmente incompatible con el principio de capacidad económica, totalmente arbitraria”. R. FALCON Y TELLA, prólogo a la obra de J.M. TOVILLAS MORÁN, *El tratamiento tributario del derecho de imagen*, Marcial Pons, 2001, pág. 11 y 12.

publicitaria del nombre e imagen del artista Julio I. están o no sujetas a tributar en España por el IS por obligación real en aplicación del CDI entre España y Holanda de 16 Jun. 1971 entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la renta y sobre el Patrimonio. El Tribunal concluye que la norma aplicable en el presente caso es el artículo 7 del CDI por lo que, al no disponer la entidad holandesa de establecimiento permanente en España, los rendimientos obtenidos como consecuencia del referido contrato solamente pueden someterse a tributación en el Estado de residencia. No resulta aplicable, como pretende la Inspección, el artículo 18 del Convenio, que se refiere exclusivamente a rendimientos obtenidos por los artistas o deportistas personalmente, al no encontrarse incluida en dicho Convenio la disposición contenida en el apartado 2 del artículo 17 del MCOCD. Por lo tanto, el Tribunal realiza una interpretación estática del Convenio y por tanto las rentas pagadas a la sociedad holandesa no están sujetas a tributación en España y tributan en Holanda de manera íntegra.

En el mismo sentido se pronuncia el Tribunal Económico Administrativo Central de 20 octubre de 1992, ley 175669-NS/0000, en la cual se plantea determinar si las cantidades abonadas por una Sociedad española a otra Entidad residente en los Países Bajos, por el concepto de derechos de grabación y retransmisión en diferido por radio y televisión de la actuación de un artista deben tributar o no en España. El TEAC considera que dichas rentas no se encuentran sujetas a tributación en España y establece que otra habría de ser la solución de la cuestión planteada en la presente reclamación si en el Convenio Hispano-Holandés de 16 de junio de 1971 hubiere estado incluida la disposición contenida en el número 2 del artículo 17 del MCOCDE. Como vemos, el TEAC realiza por lo tanto una interpretación estática del Convenio y por tanto las rentas pagadas a la

sociedad holandesa no están sujetas a tributación en España y tributan en Holanda de manera íntegra.

b) Interpretación dinámica

No obstante, la jurisprudencia es vacilante al respecto, poco uniforme y siempre profundas dudas interpretativas, generando inseguridad jurídica para el contribuyente, dado que por otro lado también nos encontramos con pronunciamientos que abogan por una interpretación dinámica. A modo de ejemplo, cabe citar la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008, rec.7710/2002 (recurso de la anteriormente citada de la Audiencia Nacional de fecha 3 de octubre de 2002), en la cual la cuestión a dilucidar es la referente a determinar si las cantidades pagadas por la sociedad española Viajes Halcón, S.A., a la entidad, residente en Holanda y sin establecimiento en España, ITCON BV en base a un contrato suscrito el en concepto de cesión de uso de los derechos de imagen y difusión publicitaria del nombre e imagen del artista Julio I. están o no sujetas a tributar en España por el IS. Si bien como hemos dicho previamente la AN consideró que resulta de aplicación el art. 7 del CDI y su calificación como beneficio empresarial, y en consecuencia la no retención en España al no disponer ITCON B.V. de un establecimiento permanente en España, el Tribunal Supremo entiende que los pagos realizados a ITCON BV deben encuadrarse dentro del artículo 18 del Convenio Hispano-Holandés, relativo a las rentas de artistas y deportistas sometidos a imposición en España. De tratarse de pagos realizados a una sociedad, y no directamente a un artista, en una primera apreciación podría entenderse que no resulta aplicable este art.18 al no contener el párrafo segundo del art. 17 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Conviene recordar que el mencionado Convenio hispano holandés es de una fecha anterior al Modelo de Convenio sobre doble imposición de la OCDE de 1977 y que en el año 1992 se aprobó por los Estados miembros de la OCDE, entre los que figuran Holanda y España, un nuevo Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la Renta.

Por tanto, no es de extrañar que el art. 18 de aquel Convenio hispano holandés no contenga el párrafo o cláusula segunda relativa al uso de sociedades interpuestas, dado que ésta se incorpora en 1992 al Modelo de Convenio del año 1977.

Una interpretación no forzada del mismo a la luz de los Comentarios del Modelo de Convenio Marco de OCDE de 1992 para evitar la evasión fiscal, en concreto del art. 17, permite concluir que del citado precepto se desprende el principio fundamental de que España dispone de soberanía fiscal para hacer tributar las rentas derivadas de actuaciones artísticas realizadas en su territorio.

Tanto en el supuesto de que los artistas hubieran actuado en España por cuenta propia como de forma dependiente de una sociedad, el art. 18 del Convenio Hispano-Holandés permite que el Estado de la fuente en el que se obtienen rendimientos por razón de un espectáculo --en este caso musical--, pueda gravarlos, aun cuando se atribuyan a una entidad distinta del propio artista, con independencia de que exista o no el segundo párrafo del art. 17 del Modelo de Convenio de 1992. (FJ 7). En conclusión, el Tribunal realiza una interpretación dinámica del CDI suscrito entre España y Holanda. Por ello, las rentas que recibe la sociedad holandesa (sociedad interpuesta) se sujetan a tributación en España.

En este mismo sentido se pronuncia el Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de septiembre de 2000, resolución 2765-96 donde una sociedad española organizó

como promotor, conciertos celebrados en España por un artista. Para tal fin suscribió dos contratos: el primero con el propio artista, suscrito en Miami el 25 Abr. 1995, por el que el citado artista se comprometía a realizar una gira por España, en julio de 1995; también suscribió un segundo contrato con una sociedad holandesa titular de los derechos de imagen del citado artista, con fecha 15 Mayo de. 1995, por el que esta sociedad cedía a la sociedad española los derechos de imagen, así como los de difusión publicitaria del artista, pactando una retribución total de 250 millones de pesetas. El Tribunal considera que el artículo 18 del Convenio para evitar la doble imposición debe interpretarse de acuerdo con los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE en relación con el modelo de Convenio vigente en la actualidad, que permiten cuando la remuneración no es abarcada directamente al artista o deportista, tratar las rentas como si fueran percibidas directamente por el individuo y exigir la renta percibida por la entidad en favor del individuo por razón del espectáculo, aun cuando dicha renta no le sea abonada efectivamente en forma de remuneración. Por lo tanto, y en base a una interpretación dinámica del CDI suscrito entre España y Holanda, el Tribunal concluye que debe ser objeto de tributación en España.

5.4 Últimas novedades en relación con el artículo 17 MCOCDE

En abril del ejercicio 2010 se llevaron a cabo una serie de propuestas de modificación o adaptación del artículo 17 MCOCDE. Dichas propuestas se han visto materializadas en las nuevas modificaciones a los Comentarios del artículo 17 del MCOCDE, publicadas en el mes de julio del ejercicio 2014.

A continuación se relacionan las modificaciones más relevantes en materia del artículo

17²⁶⁰ desarrolladas por la actualización de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE de fecha 15 de julio de 2014²⁶¹.

En primer lugar, y por lo que se refiere al término de artista o deportista, pasa a englobar a cualquier persona que actúe como tal aunque sólo sea en un evento²⁶², incluyéndose también otras acciones complementarias como entrevistas o actuaciones publicitarias vinculadas al evento²⁶³. Asimismo, no se incluirá dentro del concepto de artista o deportista aquellos que estén retirados o lesionados y que no actúen como tales sino que son comentaristas o similares.

Por lo que se refiere al ámbito de aplicación del artículo 17 MCOCDE, se incluyen en este artículo las actuaciones de preparación o entrenamiento en el marco de la actuación profesional del artista o deportista²⁶⁴. Es cierto que en estos casos se pueden generar

²⁶⁰ Issues related to article 17 of the Model Tax Convention. AAdopted by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 26 June 2014.

<http://www.oecd.org/tax/treaties/report-article%2017-model-tax-convention.pdf> (última visita en fecha 29/08/2015)

²⁶¹ <http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-update-model-tax-convention.pdf> (última visita en fecha 29/08/2015)

²⁶² Paragraph 1, 9.1. “The reference to an “entertainer or sportsperson” includes anyone who acts such, even for a single event. Thus, Article 17 can apply to an amateur who wins a monetary sports prize or a person who is not an actor but who gets a fee for a once-in-a-life appearance in a television commercial or movie”.

Traducción propia: “La referencia a un “artista o deportista” incluye cualquier persona que actúa así, aunque sea por un solo evento. Así, el artículo 17 puede aplicarse a un aficionado que gana un premio deportivo monetaria o una persona que no es un actor, sino que recibe un honorario para una aparición comercial en televisión o en una película”

²⁶³ Paragraph 1, 9.1 ”...the activities of an entertainer or sportsperson do not include only the appearance in an entertainment or sports event in a given State but also, for example, advertising or interviews in that State that are closely connected with such an appearance”.

Traducción propia: “las actividades de un artista o deportista no incluyen solamente la aparición en un evento de entretenimiento o los deportes en un Estado determinado, sino también, por ejemplo, la publicidad o las entrevistas en ese Estado que están estrechamente conectada con la actuación”

²⁶⁴ Paragraph 1, 9.1. Preparation, such as rehearsal and training are parts, is part of the normal activities of entertainers and sportspersons. If an entertainer or sportsman. If the entertainer or sportsmansportsperson is remunerated for time spent on preparation and, rehearsal, training or similar preparation in a State (which would be unusual for self-employed individuals but would be fairly common for employed entertainers and sportsmansportspersons but could also 23 happen for a self-employed individual, such as an opera singer whose contract would require participation in a certain number of rehearsals), the relevant

divergencias administrativas relevantes en cuanto a la tributación de los miembros de equipos, de cara a asignar cuantías específicas de rentas de cada componente del mismo. Por ello, el párrafo 14.1 no sólo se hace eco de dicha problemática, sino que también prevé la alternativa de que los Estados puedan considerar conveniente no gravar dichas rentas:

“14.1 Also, given the administrative difficulties involved in allocating to specific activities taking place in a State the overall employment remuneration of individual members of a foreign team, troupe or orchestra, and in taxing the relevant part of that remuneration, some States may consider it appropriate not to tax such remuneration. Whilst a State could unilaterally decide to exempt such remuneration, such a unilateral solution would not be reciprocal and would give rise to the problem described in paragraph 12 above where the exemption method is used by the State of residence of the person deriving such income. These States may therefore consider it appropriate to exclude such 28 remuneration from the scope of the Article. Whilst paragraph 2 above indicates that one solution would be to amend the text of the Article so that it does not apply with respect to income from employment, some States may prefer a narrower exception dealing with cases that they frequently encounter in practice. The following is an example of a provision applicable to members of a sports team that could be used for that purpose: The provisions of Article 17 shall not apply to income derived by a resident of a Contracting State in respect

remuneration, as well as remuneration for time spent travelling in that State for the purposes of performances, rehearsal and training (or similar preparation or training.), would be covered by the Article. This would apply regardless of whether or not such rehearsal, training or similar preparation or training is related to specific public performances taking place in that State (e.g. remuneration that would be paid with respect to the participation in a pre-season training camp would be covered).

of personal activities of an individual exercised in the other Contracting State as a sportsman/sportsperson member of a team of the first-mentioned State that takes part in a match organized in the other State by a league to which that team belongs.²⁶⁵”

Desde nuestro punto de vista, entendemos que quizás la solución pase en estos casos por trasladar la tributación al Estado de residencia del contribuyente dado que la imputación de rentas en este tipo de competiciones puede generar numerosas cuestiones, como por ejemplo: ¿cómo determinar la renta imputable a un partido jugado de Champions League o de UEFA?, ¿se imputa de igual modo a cualquier jugador?, ¿se imputa de forma distinta juegue o no el jugador?, ¿se imputa de forma distinta dependiendo si el jugador interviene en rueda de prensa o no?, ¿se imputa de igual modo con independencia del resultado?

Esta misma solución viene señalándose en las últimas ediciones de las Eurocopas, de las finales de la Champions League y de la Europe League dado que la UEFA dentro de sus pliegos de condiciones para la organización de este evento, exige la modificación de la normativa interna de cada país para declarar exento de tributación cualquier prima

²⁶⁵ Traducción propia: "14.1 Además, dadas las dificultades administrativas que participan en la asignación a las actividades específicas que tienen lugar en un Estado la remuneración global de empleo de los miembros individuales de un equipo extranjero, compañía u orquesta, y en gravar la parte pertinente de esa remuneración, algunos Estados pueden considerar apropiarse de no gravar dichas remuneraciones. Mientras que un Estado podría decidir unilateralmente para eximir a las remuneraciones, tal solución unilateral no sería recíproca y daría lugar al problema descrito en el párrafo 12, donde el método de exención es utilizado por el Estado de residencia de la persona que se derivan dichos ingresos. Por lo tanto, estos Estados pueden considerar apropiado excluir tales 28 remuneraciones del ámbito de aplicación del artículo. Mientras que el párrafo 2 anterior indica que una solución sería modificar el texto del artículo para que no se aplica con respecto a los ingresos procedentes del empleo, algunos Estados pueden preferir una excepción más estrecho trato con los casos que se encuentran con frecuencia en la práctica. El siguiente es un ejemplo de una disposición aplicable a los miembros de un equipo deportivo que podría ser utilizado para ese propósito: Las disposiciones del artículo 17 no se aplicarán a las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de las actividades personales de un individuo ejercidas en el otro Estado Contratante como miembro de un equipo del primer Estado que participa en un encuentro organizado en el otro Estado por una liga a la que pertenece ese equipo.

abonada con motivo de tal competición²⁶⁶.

Por último, y por lo que se refiere propiamente a la relación del artículo 17 con los derechos de imagen, se recoge expresamente en el apartado 9.5 que no quedarán incluidos bajo este artículo aquellos pagos por derechos de imagen que estén íntimamente relacionados con la propia actuación. No obstante, en aquellos casos donde los pagos realizados bien al deportista, artista o la entidad correspondiente por el uso de la imagen conllevan el pago por la actuación deportiva o artística, en tales casos, dichas rentas podrán estar sujetas a tributación en el Estado donde se lleve a cabo dicha actuación:

“9.5 It is frequent for entertainers and sportspersons to derive, directly or indirectly, (e.g. through a payment made to the star-company of the entertainer or sportsperson), a substantial part of their income in the form of payments for the use of, or the right to use, their “image rights”, e.g. the use of their name, signature or personal image. Where such uses of the entertainer’s or sportsperson’s image rights are not closely connected with the entertainer’s or sportsperson’s performance in a given State, the relevant payments would generally not be covered by Article 17 (see paragraph 9 above). There are cases, however, where payments made to an entertainer or sportsperson who is a resident of a Contracting State, or to another person, for the use of, or right to use, that entertainer’s or sportsperson’s image rights constitute in substance remuneration

²⁶⁶“Tax Exemptions for Euro 2012 in Poland and Ukraine”. KAROLINA TETLAK and DICK MOLENAAR, European Taxation, June 2012, page. 330. “The special tax exemption demanded by UEFA for EURO 2012 has, to some extent, solved certain problems caused by article 17 of the OECD Model (2010). Such a result is very positive and has influenced discussions at the OECD level concerning article 17.40 However, the special regime for EURO 2012 puts participating players in a favorable position in comparison to sportsmen participating in other, minor, sports competitions, for which Poland and Ukraine have not granted any source tax exemption.

for activities of the entertainer or sportsperson that are covered by Article 17 and that take place in the other Contracting State. In such cases, the provisions of paragraph 1 or 2, depending on the circumstances, will be applicable.²⁶⁷”

5.5 Aplicación en la normativa interna de España del artículo 17. Especial referencia a los artículos 24.2 y 25 del TRLIRNR. Influencia de la jurisprudencia comunitaria

Como hemos analizado con anterioridad, el artículo 17 MCOCDE atribuye la potestad tributaria a los Estados en los cuales se desarrolla una actuación deportiva o artística. Esto es, aquellos países en los cuales por ejemplo hay una representación musical, o un evento deportivo, que cumpla los requisitos previstos en el artículo 17 MCOCDE, podrán someter a tributación las rentas que los remuneren.

Por lo que se refiere a España, ha ejercitado esa potestad tributaria a través del artículo 13.1.b del TRLIRNR²⁶⁸ sujetando a tributación las rentas obtenidas por artistas y deportistas como consecuencia de su actuación personal en territorio español.

²⁶⁷ Traducción propia: "9.5 Es frecuente para artistas y deportistas para derivar, directa o indirectamente, (por ejemplo, a través de un pago realizado a la estrella-compañía del artista o deportista), una parte sustancial de sus ingresos en forma de pagos por el uso de, o el derecho de usar, sus "derechos de imagen", por ejemplo, el uso de su nombre, firma o imagen personal. Cuando tales usos de los derechos de imagen del deportista del artista o del no están estrechamente relacionados con el rendimiento del deportista del artista o de un Estado dado, los pagos correspondientes serían generalmente no estar cubiertos por el artículo 17 (véase el párrafo 9 supra). Hay casos, sin embargo, en que los pagos hechos a un artista o deportista que sea residente de un Estado contratante, o para otra persona, para el uso o derecho al uso, de que los derechos de imagen de sportsperson del artista o constituyen la remuneración de sustancias para las actividades del artista o deportista que están cubiertos por el artículo 17 y que se llevan a cabo en el otro Estado contratante. En tales casos, las disposiciones de los apartados 1 o 2, dependiendo de las circunstancias, serán aplicables”.

²⁶⁸ Artículo 13 Rentas obtenidas en territorio español.

1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

Tal y como se ha indicado previamente, el artículo 24.2 de la LIRNR viene a determinar la cuantificación de la base imponible, entre otros casos, en la prestación de servicios o realización de actividades o explotaciones económicas sin mediación de establecimiento permanente. La cuantificación viene determinada por la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

Por lo que se refiere al desarrollo reglamentario, el artículo 5 del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes establece lo siguiente:

“1. En los casos de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente, para la determinación de la base imponible serán deducibles de los ingresos íntegros las siguientes partidas:

a) Sueldos, salarios y cargas sociales del personal desplazado a España o contratado en territorio español, empleado directamente en el desarrollo de las actividades o explotaciones económicas, siempre que se justifique o garantice debidamente el ingreso del Impuesto que

[.....]

b) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, en los siguientes casos:

[.....]

3.º Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.

proceda o de los pagos a cuenta correspondientes a los rendimientos del trabajo satisfechos.

b) Aprovisionamiento de materiales para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en territorio español. Cuando los materiales no hayan sido adquiridos en el territorio español, serán deducibles por el importe declarado a efectos de la liquidación de derechos arancelarios o del Impuesto sobre el Valor Añadido.

c) Suministros consumidos en territorio español para el desarrollo de las actividades o explotaciones económicas. A estos efectos, sólo tendrán la consideración de suministros los abastecimientos que no tengan la cualidad de almacenables.

2. Las partidas a que hacen referencia los párrafos b) y c) anteriores serán deducibles de los ingresos únicamente cuando las facturas o documentos equivalentes que justifiquen la realidad del gasto hayan sido expedidos con los requisitos formales exigidos por las normas reguladoras de las obligaciones de facturación que incumben a empresarios o profesionales.”

La normativa interna española ha sufrido modificaciones. Ambos artículos están directamente vinculados al régimen jurídico de la libre prestación de servicios que se encuentra regulado en los artículos 49 a 55 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, diferenciándose de la libertad de establecimiento por su carácter temporal y esporádico, y por no exigir un desplazamiento²⁶⁹. En este ámbito, cabe destacar la jurisprudencia que ha considerado discriminatorias determinadas legislaciones

²⁶⁹ CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. en “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Ed Tecnos, 2007, pág. 1009.

nacionales que conceden un tratamiento diferenciado a residentes y no residentes, especialmente, respecto a los gastos deducibles admitidos, el tipo impositivo y la técnica de la percepción del impuesto (retención definitiva)²⁷⁰.

En el *caso Schumacker*, nos encontramos ante un contribuyente de nacionalidad y residencia belga que desarrollaba su actividad laboral en Alemania, para lo cual diariamente cruzaba la frontera, estando sujeto a tributación en éste último Estado. El TJCE se planteó si debía permitir al Gobierno alemán recaudar a cargo de un ciudadano belga residente en Bélgica, un impuesto superior al debido por otra persona que se hallara en situación análoga pero que hubiera fijado su residencia en Alemania²⁷¹.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) considera que residentes y no residentes no se encuentran normalmente en una situación comparable por lo que respecta a los impuestos directos, lo que permite reservar determinadas ventajas fiscales a los residentes, sin incurrir en una discriminación encubierta. Ahora bien, tal y como indica CARRASCO GONZÁLEZ, un trato fiscal diferenciado a residentes y no residentes puede dar lugar a una discriminación prohibida por el TJCE cuando el no residente se encuentre en una situación comparable al residente. Y el TJCE entiendo que

²⁷⁰ A tal efecto, conviene traer a colación el análisis efectuado por DICK MOLENAAR en “Obstacles for international performing artists”, *European Taxation*, Volume 42, Number 4, 2002, pág. 151 y ss al señalar lo siguiente: “The United Kingdom and the Netherlands have introduced a system whereby a deduction for expenses at source is allowed. The United Kingdom set up the Foreign Entertainers’s Unit (FEU) IN 1986. A foreign artist of his representative can send a budget of production expenses for approval to the FEU prior to a performance or tour. The Netherlands changed their artist taxation rules effective January 2001. The new rules allow foreign artists to apply for a tax ruling on expenses from a special tax unit for foreigners. Both countries have good experience with their systems and make it possible within a maximum period of four weeks to have a decision in advance on the amount of expenses to be deducted. This leaves only the artist’s real income subject to withholding tax. (...) The US model treaty also has a threshold for lower artist fees. In Art. 17 (1) of this model the taxing right is allocated to the country of performance unless the gross income in the taxable year does not exceed USD 20,000 or its equivalent. (...)Germany changed its strict artist tax rules effective 1 January 2002 under heavy pressure form the cultural world and members of parliament. In introduced a bracket system with reduced tax rates for fees under EUR 1,000 per person per performance.”

²⁷¹ STJCE de 14 de febrero de 1995, *caso Finanzamt Koln-Altstadt v. Roland Schumacker*, asunto C 279/93.

se encuentra en una situación comparable cuando el no residente perciba la totalidad o prácticamente la totalidad de sus rentas en el Estado miembro al que se desplaza²⁷².

Por lo tanto, el TJCE sostuvo que los trabajadores no residentes y nacionales de otros Estados miembros que no perciban rentas significativas en el Estado donde residan, no pueden ser tratados menos favorablemente que los ciudadanos nacionales y residentes que se encuentren en la misma situación, dado que en otro caso habría una discriminación derivada del hecho de que la situación personal y familiar del contribuyente no habría sido tenido en cuenta ni en el Estado de la residencia ni en el Estado de la ocupación laboral²⁷³.

Para evitar esta posible discriminación, la normativa interna española contempla desde la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes,²⁷⁴ la opción de tributar como contribuyente por el IRPF para aquellos individuos residentes en un Estado miembro que hayan obtenido en España en concepto de rendimientos del trabajo o rendimientos de actividades económicas, como mínimo el 75% de la totalidad de su renta. En la práctica no resultará de gran aplicación a artistas y deportistas, dado que la principal fuente de renta normalmente la obtendrán en los países en los que son residentes fiscales y no donde realizan la actuación correspondiente.

El TJCE en su sentencia de 12 de junio de 2003, *Gerritse*, C234/01, Rec.I-5933(TJCE 2003, 170) consideró discriminatoria una normativa nacional que hace tributar a los no residentes, prestadores de servicios, por sus rentas brutas, mientras que los residentes

²⁷² CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. en AA.VV. *Curso de derecho tributario. Parte especial*, Editorial Tecnos, 2007, pág.1005.

²⁷³ CHICO DE LA CÁMARA, P. *“Criterios para determinar la residencia fiscal en España con especial referencia a los últimos cambios en la legislación tributaria española para atraer a nuestro país a deportistas de élite”*, Revista jurídica del deporte 12, 247-264, 2004, pág.258.

²⁷⁴ Incorporación efectuada siguiendo la Recomendación 94/79/CE, de 21 de diciembre de 1993, de la Comisión Europea, Doc. C (93) 3702, sobre el régimen tributario de determinadas rentas de las personas físicas no residentes, obtenidas en un Estado miembro distinto de aquél donde residen, publicada en DOCE L, nº39; de 10 de febrero de 1994, págs..22 y ss.

tributan por las rentas netas, previa deducción de los correspondientes gastos profesionales. Asimismo, el TJCE indicó que los no residentes no deben estar sometidos a un tipo de gravamen superior, por lo que si les aplica un tipo fijo, mientras que a los residentes se les aplica un tipo progresivo con mínimo exento, habría que comprobar en el caso concreto si el tipo fijo es superior al que resulta de aplicar la escala progresiva a la suma del rendimiento bruto menos los gastos deducibles y el mínimo exento²⁷⁵.

En la sentencia *Gerritse*, el TJCE concluyó por tanto, que debe admitirse la deducción de los gastos ligados a las rentas obtenidas, cuando ésta es la norma prevista para los nacionales, al reconocer el derecho de un músico cuya residencia fiscal era Holanda a deducir los gastos que soportaba para realizar una actuación para una emisora de radio localizada en la ciudad de Berlín (Alemania)²⁷⁶.

La sentencia reconoce que resulta discriminatorio una norma nacional que a la hora de concretar la base imponible de un no residente limita la deducibilidad de los gastos que son necesarios para llevar a cabo la actividad, tal y como se desprende del apartado 28 de la sentencia:

“En estas circunstancias, una normativa nacional que en materia tributaria niega a los no residentes la deducción de los gastos profesionales, aplicable en

²⁷⁵ Tal y como señala HORTALÁ I VALLVÉ, la sentencia no debe sorprender, ya que en los casos *Commerzbank* (C-330/91 de 13 de julio de 1993 [TJCE 1993, 118], *Halliburton* (1/93, de 12 de abril de 1994 [TJCE 1994, 49] o *Lankhorst – Hohorst* (324/00 de 12 de diciembre 2002 [TJCE 2002, 372]), el Tribunal consideró contrario al Tratado la desventaja que supone que para no residentes o en relaciones económicas transfronterizas no se admita la deducibilidad de determinados gastos que sí son admisibles para residentes o en relaciones domésticas. HORTALÁ I VALLVÉ, J. “*Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición*”, Editorial Aranzadi, 2007, pág.563.

²⁷⁶ En esta línea, también se modificó la normativa interna de Holanda, tal y como apunta DICK MOLENAAR: “In 2001 the tax rules for foreign artists and sportsmen in the Netherlands changed fundamentally. It became possible for them to deduct their expenses at source, which means that the new 20 per cent flat withholding rate only applies to the profit and no longer to the gross income.”

Traducción propia: “En 2001 las reglas fiscales para los artistas y deportistas extranjeros en los Países Bajos cambiado fundamentalmente. Se convirtió Posible para que puedan deducir sus gastos en origen , lo que significa que el nuevo tipo de retención plana de 20 por ciento sólo se aplica a las ganancias y no a los ingresos brutos ”

MOLENAAR, D. *Intertax*, Volume 30, issue 6-7, Kluwer International 2001, pág. 260.

cambio a los residentes, puede ir en detrimento de los nacionales de otros Estados miembros y, por tanto, representa una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad, contraria en principio a los artículos 59 y 60 del Tratado (LCEur 1986, 8).”

Igualmente, el TJCE entiende que los no residentes y los residentes se encuentran en una situación comparable, de modo que la aplicación a los primeros de un tipo de gravamen del impuesto sobre la renta más elevado que el aplicable a los residentes y asimilados constituye una discriminación indirecta prohibida por el Derecho comunitario, en particular, por el artículo 60 del Tratado (LCEur 1986, 8) (véase, por analogía, la sentencia *Asscher* [TJCE 1996, 114] , antes citada, apartado 49)²⁷⁷.

La sentencia del caso *Gerritse* proporciona algunos criterios interpretativos sobre la imposición aplicable a artistas y deportistas en relación a las rentas obtenidas en aquellos estados en los que desarrollan su actividad, ya que se indica que en los casos en los que las situaciones del residente y del no residente no son comparables, el no residente no tiene derecho a disfrutar del mínimo personal exento aplicable a los residentes, continúa señalando que el artista profesional no residente no puede soportar un tipo de gravamen superior al que soportaría un residente que obtuviere el mismo porcentaje de renta en el mismo territorio, sin tomar en consideración el mínimo exento y los restantes beneficios fiscales de carácter social o familiar previstos en la legislación del Estado de la fuente para sus residentes.

Algunos autores como ALMUDÍ CID Y SERRANO ANTÓN consideraban que el artículo 24.2 de la LIRNR podría resultar contraria a los mandatos comunitarios toda vez que a la hora de determinar el rendimiento íntegro, la deducibilidad de los gastos de suministros y salarios se condiciona que se produzcan en territorio español o a que el

²⁷⁷ Apartado 53 de la Sentencia *Gerritse*.

trabajador se desplace a nuestro territorio²⁷⁸. Por este motivo se efectuó una modificación del artículo 24 de la Ley de no residentes con el objeto de adaptarla a la jurisprudencia comunitaria²⁷⁹:

²⁷⁸ ALMUDI CID, J.M. y SERRANO ANTÓN, F. “La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas: especial referencia al artículo 17 del MCOCDE”, Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música, ISSN 1575-8923, Nº 13, 2005, pág. 275.

A modo de ejemplo, ambos autores señalan que “no resultarían deducibles, a los efectos de determinar la base imponible del no residente, los gastos derivados de un asesoramiento jurídico prestado en el país de la residencia con carácter previo al desplazamiento a territorio español y vinculado a la actividad artística o deportiva. Como tampoco lo serían aquellos gastos relacionados con las actividades de ensayo o entretenimiento previos al desplazamiento a nuestro país, que se han podido realizar en otro Estado comunitario (...). De este modo, parece evidente que, dada la evolución de la jurisprudencia del TJCE en materia de no residentes, una norma como la contemplada en el artículo 5 del RIRNR, a pesar de admitir la deducibilidad de una buena parte de los gastos soportados por los artistas y deportistas no residentes, no resultará exenta de problemas de compatibilidad con el ordenamiento comunitario”.

²⁷⁹ El número 6 del artículo 24 fue introducido por el apartado tres del artículo cuarto de Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria («B.O.E.» 2 marzo). Vigencia: 3 marzo 2010 Efectos / Aplicación: 1 enero 2010.

Como puede comprobarse, la redacción originaria del artículo 24 de la LIRNR no contenía dicho apartado sexto: 1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del art. 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones.

2. En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente, la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

3. La base imponible correspondiente a los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro estará constituida por los importes de las primas cedidas, en reaseguro, al reasegurador no residente.

4. La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la sección 4ª del capítulo I del título II, salvo el art. 31.2, y en el título VIII, salvo el art. 95.1.a), segundo párrafo, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

En el caso de entidades no residentes, cuando la ganancia patrimonial provenga de una adquisición a título lucrativo, su importe será el valor normal de mercado del elemento adquirido.

5. En el caso de personas físicas no residentes, la renta imputada de los bienes inmuebles situados en territorio español se determinará con arreglo a lo dispuesto en el art. 87 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

“6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1.ª Para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir los gastos previstos en 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, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.”

Por lo que se refiere a la práctica de retenciones, de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 de la LIRNR, estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta respecto de las rentas sujetas a este impuesto que satisfagan o abonen:

- a) Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español.
- b) Las personas físicas residentes en territorio español que realicen actividades económicas, respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de aquéllas.
- c) Los contribuyentes de este impuesto mediante establecimiento permanente o sin establecimiento permanente, pero, en este caso, únicamente respecto de los rendimientos a que se refiere el artículo 30.
- d) Los contribuyentes a que se refiere el artículo 5.c).

e) El representante designado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 86.1 y la disposición adicional decimoséptima de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de seguros privados, que actúe en nombre de la entidad aseguradora que opere en régimen de libre prestación de servicios, en relación con las operaciones que se realicen en España.

Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable. Para la determinación de la base de la retención, no deberá tenerse en cuenta las reglas relativas a la determinación de la base imponible que permiten la deducción de determinados gastos en el supuesto de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y en general de actividades económicas así como de contribuyentes residentes en la Unión Europea.

5.6 Situación actual de los derechos de imagen. Problemática de operaciones vinculadas

Una de las cuestiones que está suscitando más polémica en la actualidad es la situación fiscal de los jugadores de fútbol en relación con sus derechos de imagen. La Agencia Tributaria abrió hace unos años una campaña de inspecciones contra los artistas y deportistas que obtenían sus ingresos por derechos de imagen a través de una compañía. Para entender el fondo debemos remontarnos a los orígenes. Tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo reconocieron las dos caras del derecho a la

imagen: por un lado una vertiente negativa que se caracteriza por el derecho a la intimidad y a la exclusión de terceros; y una vertiente positiva materializada en el derecho a explotar comercialmente la imagen. Por ello, muchos jugadores decidieron ya a comienzos de los años 90 concentrar sus derechos de imagen y los ingresos de patrocinio en sociedades. En muchos casos estas estructuras fiscales estaban diseñadas con el único propósito de rebajar la factura fiscal, conseguir una retribución neta por parte del jugador mayor que si el salario fuera abonado directamente al mismo dado que las cantidades satisfechas a la sociedad de imagen tributaban a tipos más reducidos (en algunos casos nulos) que los previstos en el IRPF. Este tipo de estructuras que fue potenciándose (y derivando cada vez más porcentaje de la retribución total a la sociedad –en detrimento de la retribución del jugador-), fue atacada por Hacienda al considerar que en la gran mayoría de casos nos encontrábamos ante negocios de cesión simulados y compañías sin actividad económica real. La conclusión de Hacienda fue ratificada posteriormente por los Tribunales, concluyendo que las cantidades abonadas a las sociedades eran realmente salario, con las correspondientes actas y sanciones.

Mediante la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, el legislador vino a establecer un límite en el porcentaje de rentas que podía obtener un futbolista por la explotación de su imagen a través de una sociedad, fijándose en el 15% de las retribuciones totales. Al respecto cabe matizar dos cuestiones: (i) no es obligatorio por parte del jugador que a la hora de negociar sus condiciones económicas pacte que la retribución por sus derechos de imagen se abonen a una sociedad (pueden abonarse a él directamente); (ii) en la medida en que el porcentaje obtenido por la sociedad exceda del 15% de las retribuciones totales satisfechas por el club al jugador, la cantidad total obtenida por la sociedad será imputada directamente al jugador.

Ahora bien, esta regla que permite obtener en concepto de imagen el 15% de las retribuciones totales, convive de un tiempo a esta parte con el régimen de operaciones vinculadas destinado a valorar a precios de mercado y de conformidad con las Directrices de la OCDE, todas las operaciones que se efectúen entre partes vinculadas. Según la normativa del Impuesto sobre Sociedades, se considerarán personas o entidades vinculadas, entre otros, una entidad y sus socios o partícipes.

Esto quiere decir que la cesión de derechos de imagen que hace un jugador a su sociedad deberá hacerse a precio de mercado, esto es, el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia. En la medida en que el jugador cede sus derechos de imagen a su sociedad (para que a su vez ésta los ceda a terceros), ésta debe retribuir al jugador.

Hacienda está cuestionando el precio de mercado pactado entre el jugador y su sociedad por esta cesión, incluyendo a este colectivo en los Planes Anuales de Control Tributario y Aduanero de forma sistemática, así como en el Programa 1200 que tiene por objetivo regularizar la imposición directa de los socios personas físicas de sociedades profesionales. A través del citado Programa se pretende regularizar la tributación que a efectos del IRPF soportan las retribuciones que dichos socios perciben por la prestación de sus servicios a la sociedad de profesionales, principalmente por dos motivos: (i) o bien el socio se deduce en su autoliquidación del IRPF gastos que no son deducibles; (ii) o bien el socio, en vez de facturar directamente a la sociedad profesional por los servicios que presta, interpone una entidad que es la que figura en las facturas como la prestadora de dichos servicios (sociedad interpuesta) la cual, además, procede a deducir gastos que pueden ser no deducibles.

Igualmente, esta cuestión ha sido objeto de dos Notas internas de la Agencia Tributaria, en concreto:

- Nota de la Inspección Financiera y Tributaria de 26 de marzo de 2009²⁸⁰.

En ella el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria señala lo siguiente:

“El único objeto de interponer estas sociedades es obtener una ilícita reducción de la carta fiscal que se deriva de los servicios profesionales prestados realmente por el profesional a la sociedad profesional. Esta reducción se consigue a través de diversas vías:

- *Los servicios profesionales prestados por el profesional (sujetos a retención) son pagados por la sociedad profesional a la sociedad interpuesta (no sujetos a retención), evitando así la práctica de retenciones sobre los rendimientos derivados de actividades profesionales que debió practicar la sociedad profesional.*
- *Reducción de la carga fiscal, al ser el tipo efectivo del Impuesto sobre Sociedades inferior al resultante del IRPF.*
- *Diferimiento de la tributación mediante el remansamiento de rentas en la sociedad interpuesta.*
- *El denominado efecto “splitting”: al figurar como socios de la entidad interpuesta familiares del profesional, el futuro reparto de renta a los mismos permite una futura tributación en el IRPF a tipos inferiores al que correspondería (progresividad del IRPF) de haber tributado estas rentas directamente en el socio profesional.*
- *Compensación en sede de la sociedad interpuesta de los ingresos derivados de la actividad profesional con partidas de gasto no afectos en modo alguno al ejercicio de la actividad profesional por parte del obligado tributario y que se corresponden con gastos o inversiones propias de su esfera particular, tales*

²⁸⁰http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Le_Interesa/nota-profesionales1.pdf (última visita en fecha 29/08/2015).

como inmuebles, reparaciones o reformas de su vivienda particular, retribuciones del personal de servicio, colegios, vehículos de turismo, embarcaciones de recreo, viajes en periodo vacacional, artículos de lujo, etc.

(...)

A fecha de hoy ya se han remitido algunos expedientes al Ministerio Fiscal por presunta comisión de delitos contra la Hacienda Pública por los motivos explicados en esta nota, produciéndose en otros casos regularizaciones administrativas con imposición de sanciones. El Departamento de Inspección está realizando una búsqueda sistemática de aquellos contribuyentes que hayan podido utilizar estos mecanismos de fraude y procederá a iniciar comprobaciones inspectoras para regularizar su situación tributaria, siempre que no se produzca con anterioridad la presentación de declaraciones extemporáneas tendentes a corregir las irregularidades comentadas.”

- Nota de la Inspección Financiera y Tributaria de 26 de marzo de 2009. Las Notas 10/09 (IRPF)²⁸¹ y 9/09 (IVA)²⁸² de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria analizan la regularización en vía administrativa de las retenciones en los expedientes de sociedades profesionales en los que median sociedades interpuestas.

La **nota 10/09** comienza valorando los antecedentes del Programa 12500 y los objetivos principales del mismo, para pasar pronto a la cuestión relativa a la regularización de retenciones en los supuestos de interposición de sociedades. En este aspecto, la nota viene a destacar que el criterio que sigue la Inspección a la hora de regularizar la

²⁸¹ http://estaticos.expansion.com/estaticas/documentos/2009/05/sociedades_profesionales.pdf (última visita en fecha 29/08/2015).

²⁸² <http://cuadernosdederechoparaingenieros.com/wp-content/uploads/Nota9-2009de11demayodelaSubdireccionGeneraldeOrdenacionLegalYAsistenciaJuridica.pdf> (última visita en fecha 29/08/2015).

situación tributaria de los obligados, que ocultan el verdadero prestador de los servicios mediante la interposición de una sociedad consiste en declarar la simulación, en este caso relativa, y exigir el impuesto acorde a las operaciones realizadas realmente. Se persigue una menor tributación directa de los socios personas físicas. Asimismo, la nota 10/09 hace un recorrido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo para afirmar que el criterio que la Administración Tributaria y de los Tribunales, hasta hace poco, era el de que la obligación de retener era absolutamente autónoma de la obligación principal, en este caso el IRPF. Sin embargo, tras las últimas sentencias del Tribunal Supremo esta idea se debería replantear ya que cuestiona y matiza el carácter autónomo de la obligación de retener y pone acento en la preeminencia de la obligación principal (IRPF) cuyo cumplimiento determina la extinción de aquella. Después de analizar las sentencias del Tribunal Supremo: Sentencia 27 de febrero de 2007, rec.2400/2002, Sentencia de 5 de marzo de 2008, rec.3499/2002, Sentencia de 27 de mayo de 2002, rec.1366/1997, Sentencia de 5 de marzo de 2008, rec.3499/2002 y otras similares del 13 de noviembre de 1999, rec.166/1995 y del 16 de julio de 2008 se puede concluir que “resulta evidente que el Tribunal Supremo subordina la deuda por el concepto tributario de retención a la deuda principal por IRPF. Hasta el punto de que en las Sentencias de 13 de noviembre de 1999, 5 de marzo de 2008 y 16 de julio de 2008, afirma que todos los problemas planteados podrían evitarse regularizando las cuotas impagadas en concepto de IRPF, en sede del perceptor de las mismas (al que, evidentemente, no se le descontaría de su tributación un pago a cuenta que el fisco no obtiene de quien incumplió la obligación de retener). Perceptor al que, adicionalmente, cabe exigir intereses de demora y la sanción correspondiente, dado que el Tribunal parte del hecho de que el obligado tributario ocultó sus rentas percibidas ya que no las “declaró verazmente”. No acaba aquí el planteamiento del Alto Tribunal en los pronunciamientos

que venimos examinando ya que, con independencia de lo anterior, permite que la Administración tributaria se dirija contra el retenedor para exigirle los efectos perjudiciales (intereses de demora y sanciones) que la falta de retención haya podido ocasionar. Concluyamos, pues, que una cosa es clara: según las sentencias citadas la obligación de retener ha dejado de ser autónoma, quedando subordinada a la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza”.

La nota 10/09 destaca que del criterio que ha venido sosteniendo la Administración tributaria se puede observar la existencia de dos obligaciones autónomas y distintas. Una de ellas hace referencia al retenedor que ha de ingresar la deuda tributaria con independencia de que se haya detraído o no su importe del perceptor.

El perceptor de la renta, por su parte, tiene la posibilidad de descontar la cantidad de fue retenida pero, sólo en el caso de que la falta de retención sea por causa imputable al retenedor, ya que en ese caso estaría justificado que Hacienda Pública se dirija contra él. En la conducta defraudadora mencionada anteriormente, participan tanto la sociedad profesional como el socio, tanto el obligado a retener como el perceptor, teniendo más importancia este último ya que la finalidad es eludir la tributación por IRPF.

En estos casos específicos en que media conveniencia entre retenedor y retenido, que como unidad decisoria y bajo una única voluntad de negocio, buscan eludir la obligación principal, cabe dirigirse directamente contra el perceptor, exigiéndole la cuota correspondiente junto con los intereses de demora y la sanción correspondiente. De la misma manera, en cuanto obligación tributaria distinta, también incumplida, cabe la exigencia de intereses y sanción al obligado a retener por los perjuicios causados por su incumplimiento. Sin embargo no se le exigirá cuota para evitar el doble pago prohibido por el Alto Tribunal.

Por lo tanto, las conclusiones derivadas de la **nota 10/09** serían las siguiente: (i) en primer lugar, en esta nota se aborda la regularización en vía administrativa de un específico caso de connivencia y unidad de decisión entre el obligado a retener y el perceptor que interponen una sociedad, mediante simulación subjetiva, para defraudar a Hacienda Pública; (ii) asimismo, y dado que la naturaleza autónoma de la obligación de retener a favor de la obligación principal, cabe en estos casos exigir la cuota debida del perceptor, lo cual no obsta a la imposición de sanciones al retenedor²⁸³.

En relación con el criterio de la Agencia Tributaria, debemos hacer especial hincapié en que ésta institución está considerando a día de hoy, y en la gran mayoría de casos que la totalidad de las rentas obtenidas por la sociedad en los distintos contratos (clubes, patrocinios...) debe atribuirse directamente al jugador (previa deducción de los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos), tributando éste por la diferencia entre el IRPF (en torno a un 50%) y el Impuesto sobre Sociedades (con carácter general, 28% en 2015 y 25% en 2016 en adelante). El argumento que emplea Hacienda es que, de cara a la valoración de la cesión, se dispone del comparable interno que es la valoración de la imagen dada por el contrato entre la sociedad tenedora de los derechos y el patrocinador en cuestión. No entra a valorar otros métodos de comparabilidad como los comparables externos, descartándolos por el carácter personalísimo de las prestaciones de servicios en cuestión.

Todo ello se produce con una norma en vigor que permite la obtención de un 15% a través de una sociedad. ¿Tiene realmente sentido obtener el 15% a través de una sociedad para posteriormente ser imputado al jugador? Con este criterio, la regla del 85-15 carece totalmente de sentido.

²⁸³ Este es el criterio contenido en la Sentencia de 5 de marzo de 2008, rec.1499/2002 del Alto Tribunal que se declara vigente en la sentencia de 16 de julio del mismo año.

En ese caso, ¿no sería recomendable modificar la norma y directamente prohibir la obtención de derechos de imagen a través de una sociedad? Esta imputación entendemos que nunca debería ser automática sino teniendo en cuenta las particularidades de cada caso en concreto, lo contrario implicaría más ánimo recaudatorio que técnica tributaria. Por ello, deberían considerarse los distintos elementos, tales como: contratos suscritos, socios, administradores, medios materiales, justificación económica, personal de gestión, remuneración a mercado de la prestación o informe valorativo de la imagen emitido por un experto independiente para determinar la imputación en su caso de rentas al jugador.

No obstante, y como se ha expuesto anteriormente, Hacienda no tiende a valorar ninguno de estos aspectos y en la práctica totalidad de los casos se limita a imputar las rentas percibidas por la compañía a la persona física. Se escuda, como se ha expuesto anteriormente, en que el servicio es personalísimo y en que, a su juicio, la sociedad no aporta valor añadido a la actividad de imagen (tenga medios materiales y personales o no los tenga), que podría ser realizada por la persona física sin necesidad de la compañía en cuestión.

De hecho, la Administración tributaria no reconoce ni siquiera la posibilidad facultada por la normativa del Impuesto sobre Sociedades por la cual el contribuyente podrá considerar que el valor dado a la operación vinculada coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1. Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2. No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

Este método implica que la valoración de la operación vinculada entre socio y sociedad podría ser el 75% del resultado positivo obtenido por la sociedad por la realización de estas actividades.

La Administración Tributaria se escuda en la ausencia de medios materiales y personales de las compañías para la realización de la actividad para denegar la aplicabilidad de este criterio. Sin embargo, la Administración Tributaria debería concretar de algún modo los medios materiales y personales necesarios a emplear ya que, amparándose en su discrecionalidad, en la práctica deniega la aplicación de este criterio. Además, no es menos cierto que para la actividad de gestión de derechos de imagen no es necesario disponer de excesivos medios materiales y personales. Con una persona empleada que se dedique a gestionar la actividad, y una estructura muy pequeña

(i.e. algún equipo informático, una oficina, etc....) parece que es más que suficiente para llevar a cabo la actividad correctamente, por lo que este método debiera tener más aplicación práctica en estos supuestos.

Adicionalmente, a la cuota tributaria hay que añadirle la imposición automática de sanciones que ascienden a un 15% de la corrección valorativa tras el reconocimiento por parte del Tribunal Constitucional de la constitucionalidad del régimen de operaciones vinculadas a través de su sentencia de 11 de Julio de 2013, rec.3705-2011, de la cual se reproducen a continuación algunos de los apartados relevantes:

“La ley enjuiciada, aunque contiene los elementos esenciales de la conducta antijurídica, al incluir una amplia serie de conceptos jurídicos indeterminados (como documentación “incompleta”, “inexacta” o con “datos falsos”; “dato” y “conjunto de datos”; o “valor normal de mercado”) y, sobre todo, al remitir al reglamento la especificación de las obligaciones de documentación, no permite al ciudadano identificar certeramente el ámbito de lo prohibido ni, por tanto, las consecuencias de sus acciones. No puede en este sentido afirmarse, como hace el Fiscal General del Estado, que la sola lectura del art. 16 LIS permite a sus destinatarios deducir con exactitud los documentos cuya falta de aportación o aportación inadecuada es sancionable y saber claramente de antemano cómo acomodar su conducta a la prohibición establecida. Una cosa es que la regulación legal cumpla con la garantía formal del principio de legalidad, que es “relativa” en el Derecho administrativo sancionador, y otra bien distinta que satisfaga por sí la dimensión material de ese principio, que solemos calificar de “absoluta” para el ordenamiento sancionador tanto penal como administrativo. A la ley se le exige que proporcione un mínimo de certidumbre a través de la identificación de los elementos esenciales de las infracciones administrativas, pero ese mínimo puede ser insuficiente desde la perspectiva de la

garantía material del principio de legalidad sancionadora (en este sentido, entre otras, STC 181/2008, de 22 de diciembre, rec.8581/2006 FJ 5). Es lo que ocurre evidentemente en el presente caso, pues el art. 16 LIS cumple con la exigencia constitucional de reserva de ley, pero no realiza la de predeterminación.

Ahora bien, la ausencia de taxatividad no supone que el apartado 10 del art. 16 LIS vulnere el art. 25.1 CE. Este precepto constitucional no obliga a las normas con fuerza de ley a tipificar agotadoramente las infracciones administrativas. Conforme a nuestra doctrina constitucional, expuesta en el fundamento jurídico 4 y aplicada en los siguientes, el principio de legalidad sancionadora exige sólo la regulación en norma con rango legal de los elementos esenciales de la conducta antijurídica constitutiva de infracción administrativa (garantía formal), por lo que admite una diversidad de desarrollos reglamentarios con tal que el efectivamente aprobado se ajuste a ese marco legislativo fundamental y cierre taxativamente el régimen sancionador (garantía material). Por eso la ley reguladora de Derecho administrativo sancionador no está obligada a orillar todo género de incertidumbre, ni es el instrumento que debe necesariamente cumplir con el alto grado de predeterminación normativa que exige la Constitución. Si, como en el presente caso, la ley ha optado (con mejor o peor técnica legislativa, pero válidamente) por mantener amplios niveles de indeterminación al emplear conceptos jurídicos no enteramente precisos y, sobre todo, dar paso al reglamento, respetando la garantía formal del principio de legalidad (al tipificar los elementos esenciales de la conducta antijurídica), habrá de ser el reglamento el que cumpla la garantía material de taxatividad y el que, por tanto, asegure la previsibilidad por parte de los ciudadanos de las conductas constitutivas de infracción administrativa (STC 219/1989, de 21 de diciembre, rec.1440/1987, FFJJ 4 y 5), debiéndose tener en cuenta, en todo caso, que el reglamento no vulnera de suyo esta exigencia cuando deja

de concretar los conceptos jurídicos indeterminados legalmente establecidos o añada otros nuevos, siempre que se sitúe dentro de las fronteras de la norma sancionadora y que sean razonablemente previsibles el significado y las consecuencias que tales conceptos tendrán en la fase aplicativa a partir de criterios lógicos, técnicos y de experiencia (entre otras, SSTC 151/1997, de 29 de septiembre, rec.3983/1994, FJ 3; y 297/2005, de 21 de noviembre, rec.1090/2003, FJ 8) Ahora bien, corresponderá a la jurisdicción ordinaria controlar que el desarrollo reglamentario (y los actos sancionadores de aplicación) cumple con el mandato constitucional de taxatividad. Por eso, si en este caso el reglamento impugnado en el proceso judicial a quo cumple o no con la exigencia constitucional de predictibilidad es un asunto ajeno a nuestro enjuiciamiento que habrá de abordar el Tribunal que ha planteado la cuestión de inconstitucionalidad”.

Si bien es cierto que la sentencia reconoce la constitucionalidad del régimen, no lo es menos el hecho de que también reconoce la tibieza y la inexactitud de la tipificación del mismo, lo cual hace que la seguridad jurídica del contribuyente disminuya.

Con arreglo a este régimen, la mera disconformidad de la Administración con la valoración efectuada por el contribuyente ocasiona la imposición de la sanción citada anteriormente, sin necesidad de valorar si ha existido dolo o culpa del mismo en su actuación y, en ocasiones, sin ni siquiera motivar la incorrección o inexactitud de la valoración efectuada por el contribuyente. Descarta que el contribuyente haya podido realizar una interpretación razonable de la norma por el mero hecho de que sus criterios no son coincidentes con los de la Administración.

La postura Administrativa es clara hasta ahora. De hecho, con fecha 11 de septiembre de 2014²⁸⁴, el TEAC resolvió en un procedimiento como el objeto de análisis dando la razón a la Administración y aceptando su criterio.

Nos detendremos en el análisis de esta primera resolución del TEAC sobre la valoración de servicios profesionales y la aplicación de las normas de precios de transferencia.

En el presente caso la Administración realiza una inspección a una periodista por las declaraciones de los años 2006, 2007 y 2008 en materia de IRPF. Concretamente, señala que las valoraciones de mercado de las operaciones vinculadas con las sociedades X e Y no se han realizado correctamente.

En el caso, la sociedad X fue creada por la obligada tributaria y otros dos sujetos y tiene por objeto la producción de programas audiovisuales, así como todo tipo de promociones relacionadas con estos medios. De la misma forma, esta sociedad es también dueña de la sociedad Y y en los dos casos la única administradora es la contribuyente, por lo que es ella la que controla las sociedades.

En los tres años mencionados concurren los mismos hechos: Las sociedades obtienen ingresos por las actuaciones de la artista y retribuyen a ésta por sus intervenciones. Ante esto, la inspección determina que los servicios prestados por las sociedades requerían la intervención exclusiva de la artista y que el precio de las operaciones vinculadas entre las sociedades y la obligada no se ajustaba al precio de mercado.

La inspección señala que los ingresos que obtienen las sociedades por terceros son notoriamente mayores a los pagos realizados a la artista. Explica que para valorar estas operaciones vinculadas el método más adecuado sería el previsto en el artículo 16.3 del

²⁸⁴ Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 3ª, Resolución de 11 Sep. 2014, Rec. 5473/2012.

TRLIS, método del “precio libre comparable”, comparando los ingresos que obtienen las sociedades de terceros y efectuando las correcciones necesarias.

De este modo, la Inspección dictó los acuerdos de liquidación, calculando los precio de mercado de las retribuciones mencionadas y estableciendo que éstas deberían ser superiores, por lo que la artista debería ingresar una cantidad superior en concepto de Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y la sociedad debería imputar una cantidad inferior en concepto de Impuesto sobre Sociedades (IS).

La obligada tributaria, ante esta situación, interpuso reclamación económico-administrativa, impugnando los acuerdos de liquidación. Para ello, alegaba lo siguiente:

- Vulneración de los artículos 45.3 del TRLIRPF y 16.7 del TRLIS respecto a 2006: A su entender, los artículos citados impiden que se pueda atribuir otro valor a las operaciones socio-sociedad distinto del fijado por las partes siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades.
- Improcedencia de la regularización en los ejercicios 2006, 2007 y 2008 ya que la sociedad ejerce su actividad independientemente de la del socio y cuenta con los medios materiales y humanos para ello. En los ejercicios 2007 y 2008 desaparece de la normativa la presunción a que se ha hecho referencia en la alegación anterior, pero la entidad entiende que la regularización resulta igualmente improcedente pues cuenta con medios personales y materiales. A su entender, resulta aplicable en consecuencia a los ejercicios 2007 y 2008 todo lo expuesto en las alegaciones anteriores

En cuanto a los fundamentos de derecho, en este caso se plantea si los acuerdos de liquidación relativos a las operaciones vinculadas son conforme a Derecho.

Para ello, se cuestiona si se cumple la regla especial que establece que el valor convenido se correspondería al valor de mercado en caso de que se cumplieran las siguientes condiciones:

- Que más del 50 por 100 de los ingresos de la sociedad procediese del ejercicio de actividades profesionales.
- Que la entidad contase con medios personales y materiales para su desarrollo

La Resolución hace mención a que esta regla desapareció en 2007, aunque volvió a incorporarse con algunos cambios a partir del 19 de noviembre de 2008, fechas que coinciden con las del caso. Aun así, el TEAC estudia si se cumplen los requisitos para poder aplicar esta norma. De esta manera, analiza si las dos sociedades cuentan con medios personales y materiales, tal y como señala la artista.

Concurre que a su entender, las sociedades deberían contar con los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades ya que de otro modo, la empresa *“no tendría la capacidad para prestar la totalidad de los servicios que realiza sin contar con la presencia de la obligada tributaria, que es la persona con la que se considera que existe una operación vinculada”*. La inspección concluye que el personal a la que la artista hace referencia está al servicio de la obligada y no a la de la sociedad por lo que no generan valor añadido a los servicios que presta la contribuyente. De esta forma, añade que *“la estructura de medios materiales y personales es accesoria e insignificante en relación con lo aportado por la Sra A”*.

Resumiendo, vemos que el TEAC no discute sobre si se cumple el otro requisito para la aplicación de la regla especial o el mero hecho de la posibilidad de aplicación de dicha regla. Para confirmar el criterio de la Inspección, verifica los argumentos de la artista y señala que las características que ella menciona no se cumplen, al no poseer las sociedades medios personales ni materiales que mejoraran o ayudasen a los servicios

prestados por la artista. Establece que la obligada ha creado, controlado y administrado las sociedades con la voluntad de reducir improcedentemente su carga fiscal, apreciándose el concurso de dolo o culpa.

De cara al futuro, será interesante ver qué dicen los Tribunales en relación con los procedimientos recurridos.

Asimismo, recientemente, hemos tenido igualmente conocimiento de varios pronunciamientos judiciales relativos a servicios profesionales. En concreto, nos encontramos con la sentencia de 26 de mayo de 2015 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección quinta, Sentencia 692, y con la sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 10 de junio de 2015, Rec. 321/2014.

Por lo que se refiere a la primera de ellas, esto es, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 26 de mayo de 2015 (núm. Rec. 318/2013), nos encontramos ante un contribuyente, Evaristo, persona física, es socio de la entidad “De Voces y De Ideas S.L.” (“la entidad” o “la sociedad” en adelante) y por lo tanto nos hallamos ante sujetos vinculados. En el año 2006 y 2007 Evaristo recibe de la entidad unas contraprestaciones dinerarias por los trabajos realizados para ésta última. Los ingresos generados por la entidad proceden mayormente de actuaciones realizadas por Evaristo. La principal problemática del asunto viene dada al confirmar el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (TEARM en adelante) que las citadas contraprestaciones recibidas por Antonio (operaciones vinculadas) no se ajustaban a mercado y que deberían de calcularse restando al beneficio obtenido por la sociedad por los trabajos realizados por Antonio los gastos necesarios para su correcta realización.

La sociedad sin embargo se opone a esta sentencia señalando que las operaciones se ajustan a mercado al ser los rendimientos repercutidos al socio profesional el 85% de los percibidos por la entidad.

El abogado del estado al contrario considera que la entidad no dispone de medios materiales ni humanos suficientes para la prestación de los servicios a terceros (requisito necesario para la aplicación de la regla del 85%), siendo Evaristo el único habilitado para ello y que por lo tanto no se debería de aplicar lo dispuesto por la sociedad.

En este caso, el tribunal sostiene que efectivamente la entidad no dispone de ningún medio material ni personal que pueda aportar algún valor añadido al trabajado realizado por Evaristo y que tampoco asume ningún riesgo por estas actividades:

“En cualquier caso, ese apartado (el de la regla del 85%) establece unos requisitos para considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado, a cuyo efecto exige, entre otros requisitos, que la entidad cuente con los medios materiales y humanos adecuados, exigencia que aquí no concurre.

Por lo tanto, señala que no se podría aplicar la regla del 85% y que la manera más adecuada para calcular las contraprestaciones debería ser el confirmado por el TEARM: Restar al beneficio obtenido por la sociedad por los trabajos realizados por Antonio los gastos necesarios para su correcta realización.

En consecuencia, (...) es indudable que la base imponible de la entidad recurrente correspondiente a esas operaciones vinculadas tiene que venir determinada por los rendimientos obtenidos en ese

concepto por dicha sociedad menos los gastos en que incurrió para su obtención”

Por lo que se refiere a la sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 10 Jun. 2015, rec. 321/2014, nos encontramos ante Antonia, persona física, es accionista mayoritaria de Virdecar S.A. y por lo tanto las dos protagonistas tienen el status de sujetos vinculados. La sociedad se trata de una entidad patrimonial que solo dispone de inmuebles y que sus ingresos vienen de actividades realizadas por Antonia, actividades por las cuales ésta recibe una contraprestación dineraria (operaciones vinculadas). En este caso, se considera por parte de la Administración que las cantidades percibidas por Antonia eran notoriamente inferiores al valor de mercado de sus actuaciones.

Antonia sin embargo presenta recurso discrepando y señalando que sin la actuación de la entidad las actuaciones no podrían realizarse y que para ello dispone de medios materiales y humanos que ayudan a la realización del trabajo de Antonia y que por lo tanto no se debería practicar corrección valorativa de las operaciones descritas.

El abogado del Estado en cambio se muestra a favor de la corrección y dispone que en contra de lo señalado por Antonia la entidad no dispone de tales medios que añadan valor alguno al trabajo realizado por ésta y que tampoco asume ningún riesgo. Por lo tanto, sugiere que se impugne el recurso de la demandante.

El tribunal desestima el recurso de Antonia al considerar que efectivamente la sociedad no disponía de medios materiales ni humanos que ayudasen a la correcta realización del trabajo de Antonia y que tampoco asumía ningún riesgo, al ser Antonia la accionista mayoritaria.

“En el presente caso no hay discusión sobre el carácter de sociedad vinculada de la demandante (...). Igualmente resulta evidente que las cantidades pagadas a la demandante por la compañía vinculada son claramente inferiores a lo que cobraba la sociedad a terceros por el propio trabajo realizado por la demandante, con lo que los beneficios, y del devengo del Impuesto, se difería a la sociedad en lugar de a la persona física que los había generado

(...)

Pero es que, además, y frente a lo que se afirma -que no se prueba- la sociedad no cuenta con recursos, medios personales y materiales, para el ejercicio de su actividad (si se excluye a la propia persona física). En efecto, como acertadamente se pone de relieve en la resolución recurrida, los medios materiales en este caso eran en esencia los bienes inmuebles destinados al uso personal de la demandante y un vehículo, bienes que no son necesarios ni se destinan a la actividad económica. Tampoco cuenta la sociedad con medios personales distintos de la propia demandante para el ejercicio de la actividad personalísima de dicha demandante.”

Por lo tanto, señala que para valorar correctamente las operaciones lo más adecuado sería restarle a los beneficios obtenidos por las actuaciones de la recurrente los gastos ocasionados por tales trabajos y que por lo tanto el ajuste realizado por la AEAT era correcto.

En conclusión, se hace necesario clarificar el tratamiento de los derechos de imagen, modificar la regulación y establecer mecanismos de valoración que permitan a los deportistas y artistas conocer de antemano su factura fiscal y acabar con la incertidumbre en un sector tan trascendente para la economía española. El mundo del deporte no puede convivir con el dilema sobre si los derechos de imagen los puede explotar su sociedad o no y en su caso bajo qué umbral y condiciones. Una vez más, se sigue echando en falta un régimen fiscal que tenga en consideración las circunstancias y particularidades que requiere el colectivo.

Por lo tanto, y a modo de conclusión del presente capítulo, podemos concluir que: (i) la Inspección está llevando a cabo un trabajo de análisis de las estructuras fiscales de derechos de imagen implementadas tanto por artistas como por deportistas; (ii) la valoración que está utilizando para concretar el precio de mercado acordado entre las partes vinculadas, corresponde con el monto percibido por parte de terceros; (iii) las Notas de la Inspección financiera y Tributaria, así como las de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria, tienen por objeto regularizar tanto en materia de imposición directa como indirecta las estructuras de sociedades profesionales, con el objetivo de transparentar dichas rentas a sus socios; (iv) la interpretación que están siguiendo tanto los Tribunales administrativos como judiciales, en los primeros pronunciamientos (de casos relativos a sociedades profesionales) es imputar las rentas percibidas por las sociedades a las personas físicas. Éste mismo criterio se está siguiendo por parte de la Inspección en relación con las sociedades que explotan derechos de imagen de deportistas, dado que son asimiladas a sociedades profesionales.

6. Transparencia fiscal internacional y su incidencia en los derechos de imagen

Con efectos 1 de enero de 2015, han entrado en vigor determinadas novedades en relación con el régimen de transparencia fiscal internacional, al abrigo de las directrices dictadas por la OCDE. En suma, cuando una persona, individualmente o conjuntamente con entidades vinculadas, sea titular al cierre del ejercicio del 50% o más de las participaciones de una compañía fuera de España, y la tributación efectiva de la compañía, conforme al régimen fiscal del país en el que esté domiciliada, sea inferior al 75% de la tributación que le hubiera correspondido a esa compañía conforme al régimen del Impuesto sobre Sociedades español, los contribuyentes imputarán la renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español. Por tanto, de acuerdo con los tipos impositivos del Impuesto sobre Sociedades establecidos por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la tributación mínima exigida para que no resulte aplicable dicho régimen es del 21% en el 2015 y del 18,75% para 2016 y ejercicios subsiguientes. Este régimen será de aplicación si la entidad no residente no dispone de organización de medios materiales y personales para la realización de su actividad económica, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.

El régimen no será aplicable a las entidades residentes en la Unión Europea respecto de las cuales el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realizan actividades económicas.

Aplicado a los derechos imagen, esto supone que si un artista o un deportista residente fiscal en España cede o ha cedido sus derechos de imagen a una sociedad no residente en España, y esta sociedad:

- Tributa a un tipo de gravamen inferior al 75% del tipo de gravamen aplicable en el Impuesto sobre Sociedades español.

- No dispone de medios materiales y personales (a juicio de la Agencia Tributaria española).
- Si es una entidad europea, el contribuyente no consigue acreditar que su constitución responde a motivos económicos válidos.

Las rentas que obtenga esta sociedad se imputarán a la persona física, que tendrá que tributar por ellas en su IRPF de España a un tipo de gravamen en torno al 50%.

Es de destacar que, con arreglo a esta normativa, se pueden producir situaciones, cuanto menos, paradójicas, ya que la sociedad puede disponer de medios materiales y personales adecuados, o ser constituida con arreglo a motivos económicos válidos conforme a la normativa del país en el que resida o conforme a los criterios interpretativos de las autoridades fiscales del país en cuestión. Aun así, el contribuyente puede verse obligado a imputar las citadas rentas obtenidas en su IRPF, siendo él el encargado de probar la existencia de medios materiales y personales en la compañía y los motivos económicos válidos de su constitución. Esto supone un gran problema en la práctica porque la Administración puede considerar que los medios materiales y personales y los motivos económicos válidos no son suficientes o apropiados, lo cual conlleva una inseguridad jurídica tremenda. Este escenario podría conllevar que las autoridades fiscales españolas intenten hacer tributar en sede del IRPF del contribuyente español todas aquellas rentas percibidas por sociedades titulares de derechos de imagen no residentes sometidas a una tributación efectiva por debajo del umbral marcado sin entrar a valorar sus características o idiosincrasia.

Considerando los antecedentes de la postura de la Administración Tributaria española ya explicados anteriormente en el apartado correspondiente a la problemática actual de las operaciones vinculadas, es lógico que pensar que va a ser tremendamente restrictiva en la valoración de la idoneidad de los medios y motivos empleados.

CAPÍTULO V

LAS IMPLICACIONES EN EL IVA

1. Introducción

De acuerdo con lo dispuesto en la normativa del IVA, estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. Por tanto, se considera necesario, para determinar si existe o no tributación por este impuesto, quién tiene la condición de empresario o profesional y qué se considera una prestación de servicios. La mayor problemática en materia del IVA la podemos encontrar en la localización de los servicios en aquellos casos donde nos encontramos con utilizaciones mundiales de la imagen.

2. Concepto de empresario o profesional

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

- Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales.
A tal efecto, son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.
- Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

- Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Por prestación de servicios debe entenderse toda operación sujeta al Impuesto que, de acuerdo con la Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. En este sentido, se consideran entre otras, prestaciones de servicios, las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.

De acuerdo con los conceptos definidos, la cesión de los derechos de imagen debe considerarse como una prestación de servicios. En este mismo sentido se pronuncia la DGT en su consulta 0880-00 de 18 de abril de 2000²⁸⁵ en la que concluye que se considerarán prestaciones de servicios²⁸⁶:

“4º. Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales, demás derechos de la propiedad intelectual e industrial”.

²⁸⁵ En el mismo sentido se pronuncia la DGT en su consulta 2223-00, de fecha 5 de diciembre de 2000 en relación al tratamiento de la cesión de derechos de imagen realizada por el actor, considerando que es una prestación de servicios sujeta y no exenta, debiendo repercutir el IVA sobre aquel para quien se realice la citada prestación de servicios. (Artículos 4. Uno y 11.Dos de la LIVA).

²⁸⁶ En términos similares, la DGT (en sus consultas V1795-08 y V0125-11, entre otras) comienza su argumentación destacando que, de acuerdo con el artículo 5 de la mencionada Ley, se reputan empresarios o profesionales los que realicen prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. A continuación, ese mismo artículo dispone que son actividades empresariales o profesionales las que impliquen ordenación por cuenta propia de factores de producción o distribución de bienes o servicios, en concreto tienen esta consideración las actividades de prestación de servicios y el ejercicio de profesiones liberales o artísticas. Finalmente en sus consultas la DGT (entre otras, V2228-09 y 2223-00), para terminar de centrar la cuestión, expone lo recogido en el artículo 11 de la Ley, que señala como prestaciones de servicios el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio, y las cesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial. En consecuencia, de acuerdo con los preceptos anteriormente citados, la DGT viene considerando que la cesión de derechos de imagen, que se realice mediante contraprestación, por deportistas (0880-00) – pilotos de motocross (V 2228-09), jugadores profesionales de golf (V1795-08)-, actores (V0125-11 y 2223-00), es una prestación de servicios sujeta y no exenta, siendo éstos los obligados a practicar retención sobre aquéllos para quienes se realice la prestación.

En consecuencia la cesión de derechos de imagen realizada por los deportistas o por las sociedades a las que se refiere el escrito de consulta es una prestación de servicios sujeta y no exenta, que tributa al tipo impositivo del 16 por 100, conforme al artículo 90. Uno de citada Ley.

Por lo tanto, podemos diferenciar el supuesto en que la explotación se efectúa a través de una sociedad, que tendrá en todo caso la condición de empresaria, salvo prueba en contrario, o bien que la explotación se realice a través de una persona física. En este segundo caso, podemos encontrarnos igualmente ante dos alternativas, esto es, que la cesión se realice en el marco de una relación laboral o, que la cesión no tenga cabida en ese marco. A continuación desarrollamos cada una de estas alternativas:

a) Explotación por parte del deportista en el marco de una relación laboral.

En virtud de lo expuesto previamente, la definición de empresario o profesional a efectos del IVA excluye de tributación aquellas operaciones que se desarrollen en el marco de una relación laboral, tal y como se manifiesta el artículo 7.5 de la LIVA, en virtud del cual, no están sujetos al impuesto “los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial”.

Tal y como apunta RELEA SARABIA, “la Inspección tributaria, en coherencia con las diversas actas que formalizó a los clubes de Primera División, en relación con los años 1996 y anteriores y por el concepto de retenciones del trabajo no practicadas por pagos de la imagen realizados a sociedades interpuestas, rechazó la deducción del IVA. Puesto que entendía la Inspección que la relación seguía siendo laboral, el IVA repercutido por la sociedad interpuesta a los clubes resultaba improcedente y, por ello, su deducción por éstos también. Dicha interpretación ha sido confirmada por la Audiencia Nacional, entre

otras, en la Sentencia de 3 de julio de 2003, utilizando una argumentación coincidente con la empleada en sentencias dictadas en relación con el IRPF, antes examinadas, como la de 4 de julio de 2002²⁸⁷.

b) Explotación por parte del deportista al margen de la relación laboral. Si la cesión no se entiende realizada en el marco de una relación laboral, el futbolista antes usado como ejemplo podría ser considerado como empresario o profesional si:

- Dispone de organización de medios materiales y humanos para la explotación de su imagen.
- No dispone de los citados medios pero cede su imagen con la intención de obtener ingresos continuados y recurrentes en el tiempo. Como por ejemplo, la participación esporádica de un deportista en un anuncio de cerveza o natillas sin que disponga de ningún medio para ello.

En el caso en que la persona jurídica titular de los derechos de imagen sea una sociedad mercantil, ésta tendría, salvo prueba en contrario, la condición de empresario o profesional.

3. Localización de la cesión de derechos de imagen

En orden a analizar su sujeción al IVA, es preciso analizar si la prestación de servicios se realiza en el ámbito espacial del IVA. Para ello, habrá que aplicar las reglas de localización recogidas en los artículos 69 y 70 de la Ley del IVA.

La cesión de los derechos de imagen se entiende realizada en el territorio de aplicación del impuesto, cuando, o bien el destinatario sea un empresario o profesional, que actúe

²⁸⁷ RELEA SARABIA, A., *op.cit.*, pág. 376.

como tal y radique en el territorio la sede de actividad económica, establecimiento permanente o lugar de domicilio y los servicios se destinen a esa sede; o bien el prestador sea un empresario o profesional y la sede de su actividad o establecimiento permanente desde donde se presten los servicios esté en territorio de aplicación del IVA (en adelante, TIVA), si el destinatario no tiene condición de empresario actuando como tal y se encuentra establecido o residencia habitual o domicilio en la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla o cuando no sea posible determinar su domicilio.

Adicionalmente, cuando, conforme a las reglas de localización mencionadas anteriormente, la cesión no se encuentre localizada en territorio de aplicación y el destinatario sea un empresario o profesional no establecido en la Comunidad, la cesión de los derechos de imagen estará gravada con IVA español cuando la utilización efectiva de la misma se produzca en España. Por ejemplo, si un artista cede sus derechos de imagen a una sociedad estadounidense para una campaña publicitaria realizada en España, se entiende que esos derechos se utilizan efectivamente en España y por tanto, deben ser gravados con IVA español.

La DGT se pronuncia en este mismo sentido a través de su consulta V2228-09, en la que el supuesto objeto de la misma era la contratación de un deportista por parte de una Diputación, que los servicios prestados por un profesional (establecido en TIVA), en este caso un piloto de motocross, a un destinatario que no tenga tal condición, como es en este caso un ente integrante de la Administración Pública Española, están sujetos y no exentos de IVA²⁸⁸.

²⁸⁸ “En consecuencia, y de acuerdo con los preceptos anteriormente citados, el deportista con el que la consultante tiene suscrito un contrato de patrocinio deportivo tiene la condición de empresario o profesional a efectos de Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que los servicios de publicidad así como la cesión de los derechos de imagen que éste realice mediante contraprestación se encontrarán sujetos al citado impuesto cuando se entiendan realizados en el territorio de aplicación del mismo, sin que, en principio, resulte aplicable ninguna de las exenciones relativas a operaciones interiores previstas en el artículo 20.Uno de la Ley 37/1992.

A continuación se incluye un cuadro explicativo de las reglas de localización a efectos del IVA cuando el emisor de la factura por la cesión de los derechos de imagen es un empresario o profesional establecido en España:

Destinatario: ¿Empresario o profesional?	Residencia del destinatario	¿Localización en el TAI?
SÍ	TAI	SÍ
SÍ	UE	NO
SÍ	TERCEROS ESTADOS	NO (*)
NO	TAI	SI
NO	UE	SI
NO	TERCEROS ESTADOS	NO (**)

(*) Salvo utilización efectiva en España

(**) Salvo Ceuta, Melilla y Canarias

TAI: Territorio de Aplicación del Impuesto (España excepto Canarias, Ceuta o Melilla)

4. El sujeto pasivo

Tendrá la consideración de sujeto pasiva, el deportista profesional o la sociedad tenedora de los derechos de imagen establecidos en España cuando, como se ha expuesto anteriormente, la operación se entienda realizada en territorio de aplicación del impuesto. Vendrán obligados a expedir y entregar a la entidad destinataria de sus derechos de imagen la correspondiente factura gravada con IVA español.

De igual forma, se debe indicar que, de acuerdo con el número 5º del apartado uno del artículo 70 de la Ley 37/1992, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios a que se refiere el escrito de consulta en los siguientes supuestos:

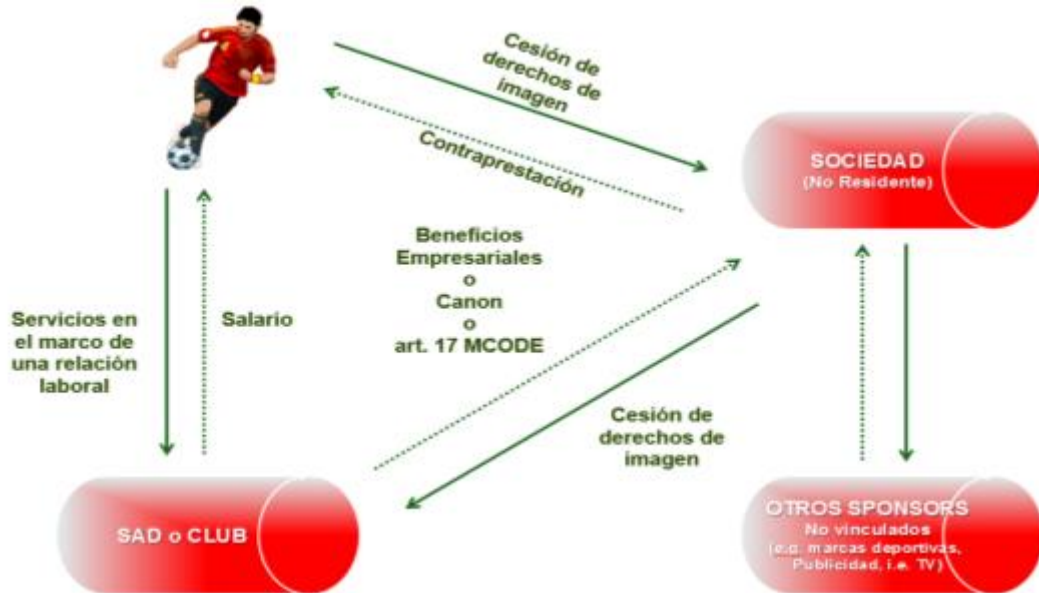
“a) Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio. Lo dispuesto en esta letra se aplicará con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

b) Cuando los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que se presten los servicios se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto, siempre que el destinatario del mismo no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal y se encuentre establecido o tenga su residencia habitual o domicilio en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, así como cuando no resulte posible determinar su domicilio”.

En el supuesto objeto de consulta, resultará de aplicación el apartado b) anterior, puesto que se trata de servicios prestados por un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto a un destinatario que, en principio, no tiene tal condición, por tratarse de ente integrante de la Administración pública española.”

Como hemos comentado, nos podemos encontrar en los siguientes escenarios:

- a) Que la cesión de derechos de imagen se efectúe a través de una sociedad titular de los mismos.



- b) Que la cesión de derechos de imagen se efectuó a través directamente del jugador en el marco de una relación laboral.



- c) Que la cesión de derechos de imagen se efectúe a través directamente del jugador sin la existencia de una relación laboral.



5. La base imponible

En cuanto a la determinación de la base imponible, se fija como el importe de la contraprestación recibida por la cesión de los derechos de imagen. La base imponible deberá fijarse provisionalmente en base a criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.

Como se detallará más adelante, la DGT indica a través de la consulta V1795-08, de fecha 9 de octubre de 2008, que en una cesión de derechos de imagen de un deportista, la contraprestación acordada era el mayor importe de dos conceptos: uno fijo y otro variable dependiente de los beneficios del cesionario en la explotación de los citados derechos. Por tanto, la base imponible será el mayor de los dos importes. Si, en cambio, la contraprestación pactada es meramente fija, la base imponible será la contraprestación pactada.

6. El tipo de gravamen

El tipo de gravamen será el tipo general del impuesto. Así lo expresa la DGT a través de su consulta 0880-00, de fecha 218 de abril de 2000,(resumen incluido más adelante), donde considera que la cesión de derechos de imagen es una prestación de servicios sujeta y no exenta, que tributa al tipo impositivo del 16% (actual 21%). De igual modo, en la consulta V2228-09, de fecha 6 de octubre de 2009 y en la consulta V0125-11, de fecha 25 de enero de 2011, la DGT también concluye que el tipo aplicable será el tipo general del impuesto.

7. El devengo de la operación

En lo relativo al devengo del impuesto, se puede decir, tal y como recoge la ya citada consulta V1795-08, de fecha 9 de octubre de 2008, que, al poder ser considerada la cesión de los derechos de imagen como de tracto sucesivo, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción, es decir, cuando cada renta resulte exigible. Ahora bien, si la periodicidad supera el año natural, el devengo del impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, según el caso, hasta la fecha.

8. Nota 09/09 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica

La Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica se centra en las posibles regularizaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido derivadas del Programa 12500, “Socios de Sociedades Profesionales”. Para ello, comienza abordando la diferenciación entre las sociedades profesionales, interpuestas, y socios personas físicas concluyendo lo siguiente:

A) Sociedades de profesionales:

La Inspección debe negar el derecho a la deducción del IVA no repercutido por la sociedad interpuesta a la sociedad de profesionales, ya que el socio profesional es quien realmente prestó el servicio y no la empresa.

B) Sociedades interpuestas:

La Inspección negará el derecho a la deducción de IVA soportado por la sociedad interpuesta como consecuencia de la adquisición de bienes y servicios de consumo particular.

La indebida repercusión del impuesto realizada por la sociedad interpuesta dará lugar a la devolución de un ingreso indebido cuando se cumplan los requisitos más arriba mencionados (Art. 14.2 Reglamento de Revisión)²⁸⁹.

²⁸⁹ El reconocimiento de dicho derecho se efectuará en la liquidación a practicar por la Inspección, para la cual se procederá de la siguiente manera:

- En los fundamentos de derecho del acto de liquidación se explicará cómo la simulación ha dado lugar a la repercusión indebida de cuotas de IVA por la sociedad interpuesta a la sociedad de profesionales.

- Se expresarán los efectos (las cantidades a ingresar y a devolver derivadas de la regularización) que dicha simulación tiene para la empresa interpuesta y los derivados para la sociedad profesional.

(i) Sociedad interpuesta: cuantía a ingresar derivada de la indebida deducción

(ii) Sociedad de profesionales: cuantía a devolver derivada de indebida repercusión del impuesto (los intereses se calculan desde la fecha de presentación de autoliquidación con la cuotas indebidamente repercutidas)

C) Socio persona física:

La Inspección debe liquidar al socio profesional el IVA devengado por los servicios prestados a la sociedad de profesionales. Adicionalmente, la nota 9/09 aborda dos cuestiones adicionales como son (i) la repercusión por parte del socio persona física del impuesto liquidado por la Inspección a la sociedad de profesionales; y (ii) las conductas sancionables.

Por lo que se refiere al primero de los asuntos, las regularizaciones que efectúa la Inspección en relación al IVA, deben tener en cuenta que la utilización de estos mecanismos abusivos tiene por objetivo la reducción ilícita de la imposición directa del socio persona física. Estas regularizaciones deben respetar los principios comunitarios que rigen en el IVA, entre ellos el principio de neutralidad e igualdad de trato que interesa en este caso. La neutralidad e igualdad de trato significa que todos los empresarios o profesionales que llevan a cabo la misma actividad económica deberán soportar la misma carga fiscal de IVA. Este principio implica que un empresario no puede utilizar mecanismos abusivos para obtener una menor tributación en el IVA, pero a su vez también implica que la Administración Tributaria, a la hora de regularizar la situación tributaria de los empresarios, ni puede aplicar las normas reguladoras

(iii) En la liquidación que se practique no se disminuirá el IVA devengado, declarado por la sociedad interpuesta en su autoliquidación.

(iv) La eficacia de la devolución estará condicionada a la firmeza de las liquidaciones practicadas tanto a la sociedad de profesionales como a la sociedad interpuesta en las que se regulariza las indebidas deducciones y repercusiones.

(v) Si la resolución que declare que se efectuó la repercusión indebidamente y se reconozca la devolución (sociedad de profesionales), fuese incurrida por el obligado tributario que realizó la repercusión (sociedad interpuesta), dicha resolución no será ejecutiva en tanto no sea firme.

(vi) Mientras la liquidación practicada al obligado a soportar la repercusión, no adquiera firmeza, tampoco se podrá ejecutar la devolución de ingreso indebido reconocido en la liquidación practicada a la sociedad interpuesta.

(vii) La liquidación practicada en el procedimiento seguido con la sociedad interpuesta tendrá carácter provisional

(viii) Dado que la liquidación practicada a la sociedad interpuesta contendrá un pronunciamiento acerca del derecho a la devolución de la sociedad de profesionales, dicha declaración deberá ser comunicada a propia sociedad de profesionales.

La comunicación deberá respetar el carácter reservado de los datos obtenidos por la Administración establecido en el art. 95 LGT.

provocando una mayor tributación de la que realmente habría soportado sin la citada práctica abusiva.

Ante una práctica abusiva para obtener una mayor deducción la Administración Tributaria tiene que re establecer la situación a cómo habría sido en ausencia de dicha práctica. La sentencia del TJCE de 21/12/2008 establece cuales son las circunstancias para considerar una práctica abusiva a efectos de IVA, que deberán ser comprobadas por las autoridades competentes.

Siguiendo con el principio de neutralidad e igualdad de trato, las regularizaciones administrativas deben permitir al socio repercutir el IVA liquidado por la Inspección a la sociedad de profesionales.

En cuanto a las conductas sancionables, únicamente es merecedora de sanción la deducción indebida por parte de la sociedad interpuesta y/o el socio persona física de las cuotas soportadas.

CONCLUSIONES

PRIMERA

El derecho a la imagen, innato al individuo por el mero hecho del nacimiento, presenta una doble vertiente: por una parte una vertiente positiva que implica que su titular puede explotar su imagen y autorizar su difusión y reproducción, pudiendo ser por lo tanto, objeto de explotación comercial dado que en muchas ocasiones nos podemos encontrar con deportistas cuya imagen es susceptible de ser utilizada por marcas; y por otro lado, una vertiente negativa, es decir, que su titular impida la reproducción de su imagen acogiéndose al carácter personal, irrenunciable e inalienable del derecho. El titular del derecho a la imagen puede llevar a cabo actos de disposición de su imagen, sin que ello suponga una disposición total del derecho, siempre y cuando haya prestado el debido consentimiento, en caso contrario, nos encontraríamos ante una intromisión ilegítima. En el caso de los deportistas, éstos podrán ceder el derecho sobre su propia imagen bien en el propio contrato laboral del deportista, bien a través de los correspondientes contratos mercantiles de cesión. Al mismo tiempo, y dado el impacto mediático que el deporte y el fútbol han asumido en los últimos años, sus derechos de imagen personales son utilizados por las marcas para su difusión en internet, canales de televisión, publicidad...como reclamo comercial de sus productos. Este aspecto económico es el que interesa al Derecho Financiero y Tributario ya que los impuestos gravan la cesión de los derechos de imagen que ponen de manifiesto una capacidad económica por parte del contribuyente.

SEGUNDA

Los deportistas profesionales encuentran su regulación en materia laboral en el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, y en el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, el cual incluye como salario, todas las percepciones que el deportista reciba del club o entidad deportiva, bien sean en metálico o en especie, como retribución por la prestación de sus servicios profesionales. Ello es coherente con lo señalado en los convenios colectivos más representativos del deporte español (i.e., fútbol, baloncesto, balonmano o ciclismo). Así, para la actividad del fútbol profesional, su Convenio colectivo señala que para el caso de que el futbolista explote en su propio nombre sus derechos de imagen, por no haber sido estos cedidos temporal o indefinidamente a terceros, la cantidad que el Club/SAD satisfaga a aquél por la utilización de su imagen, nombre o figura con fines económicos, tendrá la consideración de concepto salarial. Desde el punto de vista fiscal, en la medida en que la retribución al futbolista por los derechos de imagen esté vinculada estrictamente a su propio contrato laboral, tendrá la consideración de rendimientos del trabajo.

TERCERA

La explotación de los derechos de imagen por parte de los deportistas, puede manifestarse de distintas formas. Principalmente, puede tratarse de una explotación vinculada a la relación laboral o *cuasi* laboral, o bien una utilización de la imagen por parte del deportista atendiendo a su dimensión personal y en el marco de la esfera privada. En el primero de los casos, nos encontramos con la utilización de la imagen por parte de los clubes o bien por parte de las selecciones nacionales como miembros integrantes de la plantilla (i.e., fotografías, camisetas, posters...). Sin embargo, en la segunda de las alternativas, entraríamos en una explotación personal del deportista, en base a su reconocimiento público y a su notoriedad mediática (i.e., anuncios publicitarios de fragancias, de vehículos, de entidades financieras...).

En cualquier caso, sea cual sea la modalidad empleada, esta distinción entre uso por el club o uso personal no es determinante para fijar el régimen tributario aplicable.

CUARTA

Desde un punto de vista estrictamente fiscal, lo relevante para determinar el régimen jurídico tributario aplicable a la cesión de los derechos de imagen de los deportistas es el modo de explotarlos, pudiéndose distinguir dos tipos: (i) una primera consistente en la explotación directa de los derechos de imagen por parte de los futbolistas; (ii) una segunda relativa a la explotación de los derechos de imagen a través de sociedades (que han obtenido previamente, y bajo consentimiento, los derechos de imagen del mismo).

En el primer caso, esto es, la explotación directa por parte de los deportistas, y desde un punto de vista estrictamente técnico, nos encontraremos ante: (i) rendimientos del trabajo (en aquellos casos donde se cedan en el marco del contrato laboral); (ii)

rendimientos de capital mobiliario (en la medida en que no existe dicho vínculo laboral); y (iii) rendimientos de actividades económicas (cuando el contribuyente disponga de estructura de medios para su ejecución). En todos estos casos, las rentas obtenidas por parte del deportista se integrarán en la base imponible general del IRPF del contribuyente, por lo tanto, no existen diferencias significativas en cuanto a su tributación efectiva (más allá de la aplicación de la normativa del IS en lo que se refiere al régimen de actividades económicas). Ello obliga a tributar al tipo marginal máximo por la renta que obtiene como consecuencia de la cesión de los derechos sobre su imagen. Desde esta perspectiva, sería conveniente verificar la posibilidad de aplicar la reducción por renta irregular del 30% con ocasión de los pagos efectuados por derechos de imagen. De este modo se conseguiría atenuar la fiscalidad de este colectivo, cuya concentración de rentas en un periodo corto de tiempo puede generar sobreimposición si consideramos que tras la finalización de su actividad como deportista profesional, el volumen de rentas a obtener disminuye radicalmente. De lege ferenda, asimismo, debería ampliarse el elenco de gastos deducibles incluyendo por ejemplo la deducibilidad de gastos necesarios para explotar la imagen (en caso de que se realice como rendimiento de capital mobiliario), permitiendo por ejemplo gastos tales como los de agentes de publicidad, asesoramiento jurídico...

QUINTA

Ante el coste fiscal que supone el tipo marginal máximo, y tomando en consideración que los derechos de imagen puedan ser objeto de explotación y cesión a terceros, muchos deportistas han decidido ceder su imagen a través de sociedades deslocalizando de esta manera los rendimientos que se obtienen de la cesión de los derechos sobre la imagen. Con ello, se ha pretendido en muchas ocasiones trasladar las rentas por cesión

de derechos de imagen a sociedades constituidas en territorios con baja tributación, a los efectos de eludir la aplicación de la escala progresiva del IRPF. Esta práctica que fue extendiéndose de forma generalizada entre los clubes y futbolistas españoles, derivó en muchas ocasiones en la disfuncionalidad consistente en que la proporción de rentas que obtenía el futbolista en concepto de su salario o nómina, frente a las rentas obtenidas por la sociedad con ocasión de la obtención de los derechos de imagen, resultaba residual. Por ello, y con el objeto de erradicar este tipo de prácticas abusivas, el legislador introdujo un límite. En concreto, el club no podía abonar a un futbolista en concepto de derechos de imagen, más del 15% de la retribución total (agregando salario y remuneración por cesión de la imagen). En caso de que se excediera dicho límite, aplicaría el régimen fiscal especial de imputación de rentas que consiste principalmente en aplicar un régimen de transparencia fiscal a las rentas obtenidas por la sociedad (primera cesionaria de los derechos de imagen) en la persona del socio (habilitando la deducción por doble imposición como consecuencia de la posible tributación inicial de la sociedad). Este régimen especial (conocido como el 85/15) presenta serios problemas de disconformidad con el ordenamiento jurídico. El régimen puede resultar hasta inconstitucional, toda vez que se puede llegar a la paradoja de que el contribuyente tribute por las rentas obtenidas por una sociedad que no es de su titularidad por lo que se vulneraría claramente el principio de capacidad económica del artículo 31 CE. Adicionalmente, vemos serios problemas en la fijación de un umbral del 15% de forma generalizada. Creemos que la medida que inicialmente estuvo prevista para limitar las estructuras fiscales a través de sociedades pantalla, en la actualidad debería adecuarse a la realidad mediante una regulación que aporte seguridad jurídica al sector. Se debería aplicar el régimen general del impuesto a las sociedades que son titulares de derechos de imagen y que efectivamente tienen medios para su gestión, y distinguirlas de aquellas

que son meras pantallas sin actividad económica. Es decir, no tiene ningún sentido que el porcentaje que pueda cobrar por derechos de imagen un jugador de primera división sea el mismo que un jugador de segunda división. Tampoco es coherente que el impacto mediático de un defensa sea el mismo que el de un delantero. De lege ferenda, se propone la implementación de un régimen específico, valorando las circunstancias particulares de cada caso, con el objeto de garantizar la distribución idónea de forma individualizada o bajo parámetros concretos. Por ejemplo, no sería representativo un forfait del 15% en concepto de imagen para jugadores como por ejemplo Cristiano Ronaldo, Neymar o Messi.

SEXTA

La inadecuación del régimen de imputación 85/15 a la realidad ha provocado la utilización de vías alternativas con el fin de evitar la imputación de rentas. Por ejemplo, se habilita al deportista a que ceda (haciendo uso de su capacidad de disponer, pero no de transmitir de forma indefinida) sus derechos de imagen a una sociedad, respetando los límites existentes para evitar la imputación de los derechos de imagen. Esto es, si la remuneración total abonada por el club asciende a 100 (computando tanto remuneración salarial como rentas de imagen), la remuneración abonada a la sociedad titular de los derechos de imagen no debería exceder del umbral de 15. En estos casos, también nos podemos encontrar con numerosos problemas a resolver.

En primer lugar, nos encontramos con la posible consideración de negocio simulado y utilización de esquema fraudulento. A estos efectos, consideramos que las regularizaciones motivadas con anterioridad al ejercicio 1997 desde nuestro punto de vista estuvieron en muchos casos ocasionadas por la escasa cultura relacionada con la explotación comercial de marcas, derechos de imagen o intangible en general. Desde

luego que desde nuestro punto de vista, en la actualidad es totalmente defendible segregar el contrato laboral de la explotación de los derechos de imagen del jugador. Es más, en muchos casos, para los clubes son más representativas las cifras y el impacto mediático que el jugador pueda tener que la carrera futbolística a desarrollar. En un mercado globalizado, con un gran componente de internacionalización, tal y como se demuestra la retransmisión de los propios partidos de fútbol, con intereses comerciales de los clubes en lugares recónditos de nuestro planeta y con el gran deseo de las firmas comerciales de contar con futbolistas como símbolos o imagen de sus marcas, poner en duda la explotación de los derechos de imagen de los jugadores no es sino obviar una realidad del mercado.

SÉPTIMA

Es necesario, urgente e imprescindible clarificar el concepto de derecho de imagen desde una perspectiva fiscal y delimitar la tributación en todos los casos, de cara a transmitir seguridad jurídica al mercado. En un mercado tan relevante para la economía española como el deportivo, y en concreto, el fútbol, resulta difícil de entender que muchos jugadores extranjeros que lleguen a la liga española no puedan conocer con precisión y exactitud la tributación de las rentas que van a percibir por la cesión de su imagen. Una forma de lograr esta ansiada seguridad jurídica puede consistir en delimitar claramente las rentas que tienen una clara vinculación laboral y aquellas otras que no lo tienen.

Desde nuestro punto de vista, es factible separar de los servicios laborales, la prestación de cesión de imagen, marca o nombre, siendo posible la suscripción de un contrato no laboral para ello siempre y cuando nos encontremos con aspectos que nada tienen que ver con la prestación de servicios deportivos. Esto es, la imagen del jugador como

miembro del equipo deportivo, con su vestimenta oficial y en el marco de su profesión, debería quedar encuadrada en la retribución laboral del deportista. Ahora bien, la retribución en concepto de persona con notoriedad pública, en la cual el deportista cede su imagen a nivel personal para el patrocinio de perfumes, moda, bisutería, vehículos o similares, debería quedar al margen de su retribución laboral.

Para ello, proponemos de lege ferenda que se establezcan algunos requisitos para la explotación de derechos de imagen por parte de sociedad. En primer lugar, que el contrato laboral no incluya la cesión de la propia imagen. En segundo lugar, que en el contrato laboral quede al margen la explotación de derechos de imagen, de forma concreta, delimitando el alcance de dicha reserva. En tercer lugar, que se efectúe una cesión de derechos de imagen entre jugador y sociedad. En cuarto lugar, que dicha cesión de imagen se realice a valor de mercado.

Desde nuestro punto de vista la solución no puede venir de la mano de establecer límites a las cantidades a percibir por derechos de imagen de forma generalizada, sino más bien por analizar cada caso concreto la explotación real de los derechos de imagen y en cualquier caso, probar la efectiva utilización de los mismos.

Por lo que se refiere a la consideración de simulación en los negocios jurídicos de cesión de derechos de imagen a sociedades interpuestas, desde nuestro punto de vista, este negocio debe situarse más propiamente en el marco de la economía de opción del contribuyente. La propia norma tributaria ya contiene reglas específicas con el objeto de eludir la tributación mediante la interposición de sociedades.

OCTAVA

En la medida en que la estructura fiscal empleada por el contribuyente se instrumentalice a través de una sociedad no residente, nos vemos obligados a acudir al Modelo (MCOCDE), si bien existen dudas acerca de la calificación fiscal de las rentas por cesión de la propia imagen, deberemos analizar la casuística concreta para determinar si nos encontramos ante una renta catalogada como canon (art. 12 MCOCDE), o como beneficio empresarial (art. 7 MCOCDE) o como renta de artista o deportista (art. 17 MCOCDE).

En este caso, nos seguimos encontrando con numerosas lagunas interpretativas sobre la calificación fiscal de dichas rentas cuando estemos ante pagos realizados a Estados con los que haya suscrito un convenio de doble imposición. Las conclusiones atendiendo al encaje fiscal conceptual de la renta son completamente dispares. Desde evitar la retención en España (sobre la calificación del art. 7 MCOCDE), hasta someter a tributación conforme al tipo reducido previsto en el convenio de doble imposición (art. 12 MCOCDE), o bien, sujetar a retención en España al tipo general del 24% (19,50% y 19% para los residentes en la UE, a partir del 12 de julio de 2015 y 2016, respectivamente) bajo la calificación de renta de artista o deportista (art. 17 MCOCDE).

Abogamos por una seguridad jurídica al respecto y por una posición uniforme y coherente de nuestros Tribunales. Es cierto que gran parte de los últimos pronunciamientos jurisprudenciales avanzan hacia la consideración de estas rentas como de artista o deportista. Ello implica atribuir potestad tributaria a España y que los pagos efectuados por actuaciones artísticas o deportivas (art. 17 MCOCDE) en España a sociedades no residentes, puedan estar sujetas a retención en España.

Desde nuestro punto de vista, la aplicación del art. 17 MCOCDE plantea numerosos problemas. En primer lugar, debemos acudir una vez más al origen de la cláusula, que no es otro que evitar que los artistas tributen en el lugar de la actuación (dudando que vayan a tributar en el Estado de residencia). Desde nuestro punto de vista, las Administraciones cuentan con medios suficientes para determinar si la integración de rentas se ha efectuado correctamente. Es más, algunos países como Holanda han optado por renunciar al gravamen de este tipo de rentas dado que su recaudación resultaba limitada, y los problemas prácticos elevados. En muchas ocasiones, nos podemos encontrar con casos donde el artista o deportista no puede permitirse estructuras fiscales complejas y tiene que “sufrir” la retención sobre la renta bruta (sin minorar los gastos afectos). En segundo lugar, carece de sentido que haya un artículo específico dedicado a artistas o deportistas atendiendo a su profesión, puesto que ya existen artículos en el MCOCDE que regulen esas rentas, como podría ser el artículo de beneficios empresariales, cánones o incluso el apartado dedicado a otras rentas. Sería perfectamente válido que estas rentas se sometan a la regla de establecimiento permanente que opera para todas las empresas (beneficios empresariales) o para todas las profesiones (servicios profesionales independientes). En tercer lugar, el artículo 17 plantea numerosas dudas en la fijación de la renta a imputar en cada caso, la regla distribucional a seguir y los criterios que deben emplearse, generando una gran inseguridad jurídica. No encontramos soluciones específicas y en la práctica esos criterios generales resultan difícilmente aplicables. Por ejemplo, pensemos en un equipo de la NBA que acude a España a realizar un “clinic”. No parece justo que se distribuya la remuneración pagada a cada jugador y tampoco supone una solución atribuir la remuneración fija de cada uno de ellos y un porcentaje de distribución en cada caso respecto a la globalidad de rentas del club. Creemos que debería tenerse en cuenta la

remuneración variable, así como idear un sistema para valorar la remuneración variable si la temporada no ha concluido, o identificar concretamente las variables para dicho cálculo. Lo cierto es que resulta complejo. En cuarto lugar, encontramos un problema de interpretación del artículo 17 MCOCDE, y en concreto de su cláusula segunda, destinada a eliminar la interposición de sociedades para evitar la aplicación del artículo 17 (y la consiguiente utilización del artículo 7 MCOCDE que implica trasladar la renta total, sin retención, al Estado de residencia del perceptor), que genera importantes distorsiones en el mercado. Desde nuestro punto de vista, en aquellos casos en los cuales el Convenio no contempla la existencia de la cláusula 17.2 MCOCDE, no debería permitirse la interpretación dinámica del Convenio y posibilitar su ejecución, dado que dicha interpretación tiene un carácter netamente extraordinario y no implica una interpretación del Convenio, sino la inclusión de una cláusula no prevista en el mismo. Si las partes no la han incluido ni renegociado, debe interpretarse que se han decidido efectivamente obviarla. Máxime cuando España no ha incluido reservas en la aplicación del citado artículo 17 MCOCDE.

Por lo tanto, con el fin de lograr una mayor seguridad jurídica, nos inclinamos por establecer de forma muy precisa, incluso a través de consultas tributarias a la autoridad competente (como ocurre en otros países), o bien de propuestas de imputación, la configuración de la tributación en los casos en los que resulte de aplicación el artículo 17 MCOCDE, excepto en aquellos casos en los cuales los Estados hayan convenido expresamente que los derechos de imagen deben ser considerados como cánones, como puede ser el último Convenio suscrito entre España y Alemania. Si esta vía propuesta es insuficiente, proponemos catalogar las rentas de artistas y deportistas a través de las alternativas que ya ofrece el MCOCDE, esto es, beneficios empresariales (o servicios

profesionales independientes, cánones u otras rentas), y por lo tanto, suprimir el propio artículo 17 MCOCDE (como ha realizado Holanda).

En otras palabras, en un entorno donde la mayoría de los países en grandes eventos internacionales han decidido suprimirlo y trasladar la tributación al Estado de residencia del deportista, donde disponemos de otros artículos para gravar las rentas incluidas en el artículo 17, donde las autoridades fiscales del país de residencia tiene medios suficientes para comprobar las rentas obtenidas en el extranjero, donde nos podemos encontrar problemas de doble tributación y problemas para la determinación de la renta neta y los gastos deducibles imputables al evento concreto, y donde disponemos de cláusulas anti-elusión suficientes para evitar fraudes de ley, entendemos que existen herramientas suficientes incluso para prescindir de dicho artículo que por otra parte resulta exclusivamente aplicable a artistas y deportistas.

En los supuestos en los que no resulte de aplicación convenio alguno para evitar la doble imposición, las reflexiones anteriores no serían de aplicación. Las rentas obtenidas en España serán objeto de tributación al tipo impositivo del 24% (19,50% cuando el contribuyente sea residente de la UE -19% en 2016-). No obstante, nos podemos encontrar con la problemática de que el no residente percibe una remuneración anual global por la explotación de sus derechos de imagen a nivel mundial. Por ejemplo, el jugador de fútbol que es residente fiscal en Italia y que percibe una renta por la explotación de sus derechos de imagen con una marca deportiva. En este caso, existe una dificultad para imputar las rentas atribuibles a España. Desde nuestro punto de vista, las alternativas para delimitar las rentas gravables en España serán dos: por un lado, fijando de forma inequívoca la atribución de rentas correspondiente a la imputación en España, y por otro lado, fijando la retribución relativa a la parte de España en base a factores o parámetros razonables (porcentaje de beneficios atribuibles

a España respecto al resto del mundo; porcentaje de facturación correspondiente a España respecto al resto del mundo; utilización efectiva de la marca en España respecto a su uso a nivel mundial...). Este mismo problema se repite con aquellos contribuyentes acogidos al régimen especial de impatriados que tributan por obligación real en nuestro país.

NOVENA

Cuando la explotación de los derechos de imagen se realiza a través de una sociedad en la que participa el propio deportista o alguno de sus familiares más cercanos, genera una problemática adicional a la ya analizada que es la posible calificación como operaciones vinculadas. Por lo tanto, estamos frente a una norma que permite la explotación de los derechos de imagen por parte del jugador a través de una sociedad suya y al mismo tiempo, una norma de valoración a mercado de dicha cesión, por la cual se imputa al jugador en la práctica la totalidad de las rentas obtenidas por dicha sociedad. Carece de sentido la convivencia de ambas normas. Se debería determinar el margen que debe mantenerse en la sociedad en función de los medios necesarios para la explotación de tales activos en la sociedad. De lege ferenda, proponemos que se regule un sistema de valoración de la imagen incluso atendiendo al equipo, categoría, posición y contratos suscritos por el jugador. Lamentablemente, no existe un sistema cierto por parte de las autoridades fiscales que valore a mercado dicho intangible como pueden valorarse otros intangibles (i.e., marcas, patentes, know-how...). Por otra parte, parece que algunos de estos problemas podrían evitarse a través de la cesión de los derechos de imagen a un tercero no vinculado, en cuyo caso, la retribución acordada entre partes se pactaría en condiciones de mercado.

Desde nuestro punto de vista debería articularse un sistema de valoración concreto, fiable, que transmita seguridad jurídica y que sea un sistema que se fije a través de un acuerdo previo de valoración con la Agencia Tributaria; o bien un sistema predefinido de valoración de imagen atendiendo al equipo en el que juegue el profesional, su edad, su posición y su rango salarial.

DÉCIMA

En materia de imposición indirecta, la regulación fiscal de la cesión de la imagen por los deportistas no comporta grandes problemas. El principal obstáculo o dificultad interpretativa se general en relación a los casos de cesión de derechos de imagen a terceros no localizados en el territorio de aplicación del IVA, ni en la UE, pero cuya explotación efectiva se realiza en España. Nos estaríamos refiriendo por ejemplo, a aquellos casos donde el titular cede sus derechos de imagen a nivel mundial, incluyendo una utilización efectiva adicional también en España. La normativa del IVA no contempla esta situación y, por tanto, nos encontramos ante una laguna legal. De lege ferenda, proponemos que se realice un *split* de distribución de la explotación en cada uno de los países en los que se vaya a realizar, repercutiendo IVA para los servicios efectuados en España. Este *split* de la renta a obtener por el contribuyente debería realizarse conforme a parámetros razonables (i.e., volumen de facturación en España / mundial de la marca que obtiene la explotación de los derechos de imagen, impacto mediático del deportista en España / mundo, estimación de ventas en España / mundo del producto a comercializar con la imagen del deportista...).

UNDÉCIMA

En materia del Impuesto sobre el Patrimonio, y a pesar de no disponer de pronunciamientos jurisprudenciales o administrativos al respecto, consideramos que el derecho a la propia imagen, en la medida en que se trata de un derecho de la personalidad, debe quedar excluido del Impuesto sobre el Patrimonio, al margen lógicamente de que si su titular cede tal derecho a una sociedad, esta cesión si forme parte de la base imponible del impuesto conforme a las valoraciones previstas en la normativa del impuesto.

DUODÉCIMA

En la actualidad, la Administración Tributaria está cuestionando la aplicación de la imputación del 85/15 tal y como se ha realizado en los últimos años. El motivo principal, se centra en la determinación de la valoración de la prestación entre el deportista y la sociedad. La Administración Tributaria considera que el valor de mercado debe ser aquel abonado por parte de terceros independientes, como podrían ser patrocinadores o el propio club. Sin embargo, entendemos que el hecho de que la norma permita obtener por derechos de imagen un 15% de su retribución total, no implica que los derechos de imagen del jugador valgan ese 15% de sus retribuciones totales. Estamos por lo tanto frente a dos normas que difícilmente pueden convenir y cuya regulación específica por el legislador se hace urgente. Si bien la limitación del 15% en la época que fue introducida tuvo su sentido, alcance y resultados, a día de hoy, puede generar problemas de interpretación y aplicación, quedando prácticamente en desuso en la medida en que las rentas obtenidas por la sociedad tenedora de los derechos de imagen tenga que abonar la totalidad de las rentas al jugador. No resulta muy lógico que permita la norma una deslocalización del 15% para posteriormente imputar ese mismo

umbral al jugador. En este sentido, nos empezamos a encontrar los primeros pronunciamientos tanto de los Tribunales administrativos como judiciales relacionados con casos similares de sociedades interpuestas para la explotación de actividades artísticas (i.e., presentadores, modelos, o periodistas). Los Tribunales están entendiendo que deben imputarse efectivamente tales rentas en sede del socio, procediéndose por lo tanto al ajuste bilateral en sede de la sociedad, esto es, se trasladan rentas al socio y se las imputan en el IRPF, mientras que la sociedad que ha tributado previamente en el IS obtendrá una devolución por las cantidades satisfechas. En la práctica, se trata de liquidar el ajuste de tipos entre IRPF y el IS, así como la sanción correspondiente.

La solución dada por nuestros Tribunales puede ser coherente en esquemas de sociedades unipersonales, pero difícilmente debe otorgarse esa solución cuando estamos ante sociedades operativas, con medios, con una estructura para desarrollar la actividad. En estos casos, se sigue echando en falta por parte de los Tribunales y de la propia Administración, un mayor análisis de comparabilidad, revisión de *benchmarkings*, de precios de mercado similares, de valoración de riesgos, funciones y responsabilidades de cada parte, *cash-flows* de la sociedad...

En definitiva, no deberían limitarse a traspasar las rentas al socio sino que deberían profundizar en la operación concreta y determinar los efectos fiscales al respecto, considerando el propio margen operativo de la sociedad. Por ello, abogamos por la búsqueda de soluciones al respecto, como podría ser la estabilización de porcentajes concretos atendiendo a la categoría e impacto mediático de cada club o incluso en la búsqueda de esquemas generales consensuados entre la propia Administración Tributaria, la RFEF y la LFP, tal y como acontece en otras ligas como la Premier League.

Se dispone ya de información abundante relativa al impacto mediático de cada club en el mundo, cifras de ventas, rentas pagadas en concepto de imagen a cada miembro de la plantilla, estimación de ingresos por la explotación de imagen de sus jugadores, por lo que consideramos que debería ser suficiente para tratar de establecer acuerdos globales por club parametrizando el pago de rentas por imagen a cada uno de sus jugadores; o bien establecer acuerdos con la Administración Tributaria concretos. La situación actual, lejos de generar seguridad jurídica, genera incertidumbre, litigiosidad, dificultad de los clubes para determinar la remuneración que deben satisfacer al jugador (i.e., imaginemos aquellos casos donde pacta retribuciones netas y tras un proceso inspector, el jugador ve minorada dicha retribución neta), posibles incrementos de los costes salariales de los clubes, que en muchos casos no son capaces de asumir, incremento del endeudamiento (que se une en muchos casos al ya generalizado endeudamiento con la Hacienda y la Seguridad Social) y numerosos problemas para los propios deportistas que pueden ver en España un lugar con un importante peaje fiscal debido a la desregulación, desmotivando su llegada y perjudicando la evolución del sector con lo que ello implica para la economía española.

DECIMOTERCERA

A modo de reflexión final, llama poderosamente nuestra atención la existencia de innumerables cuestiones pendientes de resolución y determinación por parte del legislador.

La experiencia diaria nos lleva a la conclusión de que continuamente nos estamos enfrentando a cuestiones sobre las que existen lagunas no resueltas o resueltas de forma contradictoria o ni tan siquiera ni valoradas en su complejidad. Ya no sólo en lo referente a la delimitación de la utilización o no de los derechos de imagen por parte de

los jugadores y la fórmula en la que deben imputarse dichas rentas siempre y cuando estemos ante la existencia de sociedades interpuestas, sino también lagunas importantes en cuanto a la configuración conceptual y delimitación de la técnica tributaria y encaje en la propia normativa interna y en los propios convenios de doble imposición. Si bien la regla de imputación del 85/15 ayudó en su día a solucionar la utilización de sociedades interpuestas para evadir la tributación por parte de futbolistas, las numerosas dudas de constitucionalidad que presenta junto a otros escollos, como por ejemplo, la concreción de la calificación fiscal de los derechos de imagen en los convenios de doble imposición, las innumerables dudas que plantea la aplicación del artículo 17 del MCOCDE, las cuestiones que acontecen a la cláusula segunda del artículo 17 del MCOCDE, la valoración de las operaciones vinculadas y la problemática del *transfer pricing* vinculado a la regla del 85/15..., requieren de mayor profundidad y decisión para dotar de mayor seguridad jurídica al sector y que seguramente solo podrán ser solventadas mediante un acuerdo global entre las partes implicadas: Administración tributaria, clubes, deportistas, y LFP / RFEF.

BIBLIOGRAFIA

- AAVV, *Deporte y Fiscalidad*, Junta de Andalucía, Conserjería de Turismo, Comercio y Deporte. Editorial Junta de Andalucía, 2008.
- AAVV. (Coord. I. Núñez Zubillaga), *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Comentario a la Ley 35/2006 y al Real Decreto 439/2007*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2007.
- AAVV. *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Cuatrecasas*, Editorial Aranzadi, 2000.
- AAVV. *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Editorial Fundación Pedro Barrié de la Maza. Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004.
- ALBADALEJO, M. “La relación, las cosas y los hechos jurídicos”, en *Derecho Civil* tomo I, volumen segundo quinta edición, Editorial Bosch, 1977.
- ALMUDÍ CID, J.M. y SERRANO ANTÓN, F. “*La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas: especial referencia al artículo 17 del MCOEDE*”, en *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, núm. 13, 2005.
- ATXABAL RADA, A. “La fiscalidad del derecho civil foral del País Vasco”, *Colección Tesis Doctorales de la Hacienda Foral*, Instituto de Estudios Vascos, 1999.
- BANACLOCHE, C. “*Algunas notas básicas sobre la tributación de los derechos de imagen de los deportistas para la reforma del IRPF*”, en *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm.18, 2006.

- BERNALES SORIANO, R. “A comprehensive analysis of proposals to amend the interest & royalties directive”, *European Taxation Journal*, núm. 9-10, 2011.
- BLASCO GASCÓ, F. “Algunas cuestiones del derecho a la propia imagen”, en *Bienes de la Personalidad*, Universidad de Murcia, Servicio de publicaciones, 2008.
- CAÑERO VERA, A. “Las rentas de artistas y deportistas en el marco de los Convenios de Doble Imposición. Jurisprudencia de los Tribunales españoles”. Instituto de Estudios Fiscales. Cuadernos de formación, colaboración 7/12, núm.15, 2012.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. “Derechos de imagen y transparencia fiscal” en *Tribunal Fiscal*, CISS, núm.79, 1997.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. “La fiscalidad de los cánones en el impuesto sobre la renta de no residentes”, *Tribuna Fiscal CISS*, núm. 1997.
- CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el derecho tributario español” en *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Parte Especial*, Editorial Tecnos, 2007.
- CARRASCO GONZÁLEZ, F. M. “La incompatibilidad con el Derecho Comunitario del régimen fiscal de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen”, *Noticias de la Unión Europea*, ISSN 1133-8660, núm. 280, 2008.
- CASANOVA GUASCH, F. y LANDA AGUIRRE, I. “El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen” en *Jurisprudencia Tributaria* núm. 6, 1997.

- CASTÁN TOBEÑAS, J. “Derecho Civil Español, Común y Foral, tomo primero”, volumen segundo, “Teoría de la relación jurídica” reimpresión de la decimocuarta edición, Reus S.A. 1987.
- CAZORLA PRIETO, L.M. y CORCUERA TORRES, A. *Los impuestos en el deporte*, Editorial Aranzadi, 1999.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.:”*Criterios para determinar la residencia fiscal en España con especial referencia a los últimos cambios en la legislación tributaria española para atraer a nuestro país a deportistas de élite*” en Revista jurídica del deporte núm. 12, 2004.
- CIFUENTES MATEOS, D. “*Los derechos de imagen en el deporte profesional y si no explotación como supuesto de rescisión del contrato de trabajo de los deportistas profesionales*”, en Revista Aranzadi de Derecho de deporte y entretenimiento núm.12, 2004-2.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. FALCÓN Y TELLA, R. QUERALT, JM, PALAO TABOADA, C., PÉREZ ROYO, F. “*El tratamiento jurídico-tributario aplicable a los pagos que un club de Fútbol satisface a las sociedades titulares de la explotación comercial de derechos de imagen de deportistas*”, Impuestos núm.12, 1996.
- CORDERO SAAVEDRA, L. “*Las cuantías abonadas por entidades deportivas a cesionarias de derechos de imagen de deportistas profesionales y el supuesto de su calificación jurídico- tributaria como rendimientos del trabajo personal*”, Aranzadi Jurisprudencia tributaria, ISSN 1132-8568, núm.2, 2003.

- CORDERO SAAVEDRA, L. “*Las rentas por cesión de derechos de imagen. Calificación en el derecho interno y en los convenios para evitar la doble imposición*” en Revista de derecho financiero y de Hacienda Pública, ISSN 0484-6885, Vol. 52, núm.264, 2002.
- DE LA HUCHA CELADOR, F. “*Manual de derecho tributario de Navarra (El sistema tributario de la Comunidad Foral de Navarra)*”, Gobierno de Navarra, Instituto Navarro de Administración Pública, 2005.
- DE LAMO MERLINI, O., “Consideraciones sobre la configuración del derecho a la propia imagen en el ordenamiento español”. Doctorado- Periodo de docencia del Doctorado de Derecho Civil, Universidad Complutense de Madrid, 2010.
- DE VAL ARNAL, J.J. y Á.L., “La negociación colectiva de los deportistas profesionales”, Relaciones laborales: Revista crítica de teoría y práctica, ISSN 0213-0556, núm.1, 1996.
- DELGADO PACHECO, A., “*El régimen de los cánones en la fiscalidad internacional: cuestiones especialmente debatidas en España*”, Fiscalidad internacional, CEF, Madrid 2007, 3ªed.
- DELGADO PACHECO, A. “*Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional*”, Nuevas Tendencias en economía y fiscalidad internacional, núm. 825, 2005.
- DÍEZ PICAZO, L. Y GULLÓN, A., “*Sistemas de Derecho Civil*”, volumen I, Editorial Tecnos, 1998.
- FALCÓN Y TELLA, R., en “*Medidas Fiscales para 1997*”, Civitas Ediciones, 1997.

- FALCÓN Y TELLA, R., “El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas”, *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm.9, 1998.
- GARCIA PRATS, A. “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”. *Crónica Tributaria*, núm.133, 2009.
- GARCIA PRATS, A. “La interpretación jurisprudencia como mecanismo para hacer frente a la elusión tributaria. Apuntes a la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008. Sujeción de las cantidades percibidas por una entidad no residente por encontrarse vinculadas a la realización de una actuación artística en territorio español”. *Tribuna Fiscal*, núm.220, 2009.
- GARRIDO PICÓN, A. “Los negocios anómalos en la cesión de derechos de imagen de deportistas profesionales. Calificación tributaria de los pagos por derechos de imagen según los Convenios de doble imposición”. *Impuestos*, núm, 19, 2003.
- GRACIA ESPINAR, E. y LETE ACHIRICA, C. *Fiscalidad internacional*. Centro de estudios Financieros Madrid, 2007.
- HORTALÁ I VALLVÉ, J. “*Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición*”, Editorial Aranzadi., 2007.
- IGARTUA ARREGUI, I. “*El derecho a la imagen en la jurisprudencia española*” en “El mercado de las ideas”, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid 1990.
- JIMENEZ COMPAIRED, I. “*Fiscalidad de artistas y deportistas: últimos avances jurisprudenciales sobre el tratamiento de la explotación comercial de la propia*

imagen y otros negocios conexos”. Revista Jurídica del Deporte núm. 26, 2009, Editorial Aranzadi.

- LUJÁN ALCARAZ, J. “Las fronteras del deporte profesional”, Aranzadi Social, Editorial Aranzadi, núm. 2, 2008.
- MARTIN JIMÉNEZ, A. J. “*El artículo 17 MCOCDE y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010 (o sobre cómo no aplicar los convenios para la eliminación de la doble imposición y por qué el artículo 17 MCOCDE debería ser eliminado)*”, Quincena Fiscal, núm.15, 2011, versión electrónica.
- MOLENAAR, D. “*Obstacles for international performing artists*”, European Taxation, volumen 42, número 4, 2002.
- MORO MARTÍN, M., Tesis Doctoral dirigida por ALZAGA RUIZ, ITZIAR, “La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales”, Universidad Rey Juan Carlos, Madrid, 2012, pág. 520 y ss. <https://eciencia.urjc.es/bitstream/handle/10115/11405/TEXTO%20DEFINITIVO%20Martin%20Moro.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- MARTÍNEZ CARRASCO PIGNATELLI, J.M. “*La incompatibilidad con Derecho Comunitario del régimen fiscal de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen*”, en Noticias de la Unión Europea, núm. 280, 2008.
- MENENDEZ MORENO, A. “*La calificación de los derechos de imagen en los deportistas en el IRPF*”, Revista Quincena Fiscal, núm.10, 2015, Editorial Aranzadi, 2015 (versión electrónica).

- MENENDEZ MORENO, A. “Los derechos de imagen en la nueva Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *Estudios sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Editorial Lex Nova, 2000.
- MERINO JARA, I. “Tributación de los derechos de imagen”. Anuario de la Facultad de Derecho” núm.17, 1999.
- MORÓN PEREZ, C.: “La tributación de los deportistas”, Anales del derecho, núm. 30, Editum, Murcia, 2012.
- O’CALLAGHAN, X. *Libertad de expresión y sus límites: honor, intimidad e imagen*, Madrid, 1991.
- ORTIZ CALLE, E.: “Las rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen de los deportistas profesionales: su discutida calificación jurídico-tributaria”. Revista Jurídica de Aranzadi núm.26, 2009.
- PALOMAR OLMEDA, A. y DESCALZO GONZÁLEZ, A. *Los derechos de imagen en el ámbito del deporte profesional, especial referencia al fútbol*, Ed. Dykinson, 2001.
- PASCUAL MEDRANO, A. “Due process y derecho fundamental a la propia imagen”, Revista Aranzadi Doctrinal núm. 6/2014, Ed. Aranzadi, 2014, pág. 1 (versión electrónica).
- PEDREIRA MENÉNDEZ, “La doctrina del TEAC ante la cesión de derechos de imagen a sociedades holandesas”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, vol. II, 2001.

- PINA, C. y FERRERO, J. “La comercialización de la imagen en el deporte profesional” en “El deporte profesional” Palomar Olmeda, A. (Dir.), Terol Gómez, R. (coor), Editorial Bosch, 2009.
- PLAZA DE DIEGO, M.A., *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*. Instituto de Estudios Fiscales, 2005.
- PLAZA Y JABAT, S. “El derecho a la imagen, su naturaleza y forma de explotación: breve referencia a su tratamiento tributario”. *Crónica Tributaria*, núm. 81, 1997.
- RELEA SARABIA, A. *El régimen jurídico-tributario de las retribuciones de los futbolistas*, Editorial Aranzadi, 2007.
- RODRÍGUEZ LOSADA, S., “Al hilo de los derechos de imagen de deportistas profesionales: calificación de estas rentas desde la perspectiva interna e internacional”, *Revista Jurídica del Deporte y Entretenimiento*, núm. 27, 2009.
- RODRÍGUEZ SANTOS, F.J. “Los derechos de imagen en el nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas”; Jiménez Compaired, I.: “El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen”. Ed. Marcial Pons, 2001.
- RUBIO TORRANO, E. “Derecho a la intimidad y a la propia imagen versus derecho a la información”. *Revista doctrinal Aranzadi*, núm. 10, 2014, Ed. Aranzadi, 2014.
- SANJUÁN, N. “Derechos de imagen y derechos audiovisuales en el deporte profesional” *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, núm.12, 2004.

- SIMÓN ACOSTA, E.: “*Cesión de derechos de imagen*”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 17, 2001.
- KAROLINA TETLAK, K. y MOLENNAR, D., “*Tax Exemptions for Euro 2012 in Poland and Ukraine*” European Taxation, June 2012.
- TOVILLAS MORÁN, JM. “*Comentarios a la calificación jurisprudencial de las rentas por explotación de los derechos de imagen*” Aranzadi, Jurisprudencia Tributaria núm.12, 2003.
- TOVILLAS MORÁN, J.M. en *El tratamiento tributario del derecho a la imagen*, Marcial Pons, Madrid, 2001.
- TRAPÉ VILADOMAT, M. (2005), en VV.AA. *Convenios Fiscales Internacionales 2005*, CISS.
- TROST, A. y GUDIER, J.L. “*Spain’s contradictory tax treatment of image rights*”, Tax Notes International, June 16, 2008.
- TROS DE YLARDUYA, I. “*Los derechos de imagen de los artistas y deportistas profesionales*” Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música, núm.10, 2003.
- VEGA BORREGO, F. A. “*La utilización de sociedades húngaras para la cesión de derechos de imagen de futbolistas de equipos españoles y el concepto de beneficiario efectivo de los convenios para evitar la doble imposición*”. Revista Jurídica del Deporte Editorial Aranzadi, núm. 21, 2007.
- VOGEL, K. *Double Taxation Conventions. A commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of income and capital*

with particular reference to German Teatry Practice. Deventer, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1997.

ANEXO NORMATIVO

- Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma, el 4-11-1950 y publicado en el BOE de 7 de noviembre de 2007, núm. 267.
- Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, publicada el 18 de diciembre de 2000, núm. 364.
- Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, BOE de 24/12/2002, C 325/36. Tratado.
- Directiva 77/388/CEE del Consejo, 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los impuestos sobre el volumen de negocios- Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (Sexta Directiva).
- Constitución Española de 29 de diciembre de 1978, publicada en el BOE el 29/12/1978, núm. 311.
- Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y los Estados Unidos, del 22 de febrero de 1990 (BOE de 22 de diciembre).
- Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el día 16 de junio de 1971. BOE de 16 de octubre de 1972.
- Recomendación 94/79/CE, de 21 de diciembre de 1993, de la Comisión Europea, Doc. C (93) 3702, sobre el régimen tributario de determinadas rentas de las personas físicas no residentes, obtenidas en un Estado miembro distinto de aquél

donde residen, publicada en el DOCE L, nº 39; de 10 de febrero de 1994, págs.: 22 y ss.

- Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de Protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, RCL/1982/1197, publicada en el BOE el 14 de mayo de 1982, núm. 115.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, publicada en el BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.
- Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, publicada en el BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.
- Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. Publicada en el BOE de 28/09/2013, núm. 233.
- Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo. Publicada en el BOE de 27/07/2013, núm. 179.
- Ley 3/2012, de 6 de julio, de Medidas Urgentes para la Reforma del Mercado Laboral, publicada el 7 de julio de 2012, núm. 162.
- Ley 2/2010, de 1 de marzo, pro la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, BOE, 2 de marzo.
Vigencia: 3 de marzo 2010 Efectos / Aplicación: 1 enero 2010.

- 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, publicado en el BOE de 29/11/2006, núm. 285.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, publicado en el BOE el 18 de diciembre de 2003, núm. 302.
- Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, publicado en el BOE de 19 de diciembre de 2002, núm. 303.
- Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, publicado en el BOE de 10 de diciembre de 1998, núm. 295.
- Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes publicado en el BOE 10 de diciembre de 1998, núm. 295.
- Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, publicado el 31 de diciembre de 1996, núm. 315.
- Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, publicado en el BOE de 28 de diciembre de 1995, núm. 310.
- Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de seguros privados, publicada en el BOE de 9 de noviembre de 1995, núm. 268.

- Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, publicado en el BOE de 29 de diciembre de 1992, núm. 312.
- Ley 19/1991, del Impuesto de Patrimonio, publicado en el BOE de 7 de junio de 1991, núm. 136.
- Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, publicado en el BOE el 7 de junio de 1991, núm. 136.
- Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, publicada el 17 de octubre de 1990 en el BOE núm. 249.
- Ley 8/1980, de 10 de marzo, del Estatuto de los Trabajadores, publicado en el BOE de 29 de marzo de 1995, núm. 75.
- Ley 41/1964 de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, publicado el 13 de junio de 1964, núm. 142.
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, publicado en el BOE de 11 de marzo de 2004, núm. 61.
- 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, publicado el 12 de marzo de 2004 en el BOE, núm. 62.
- Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, publicado en el BOE el 29 de marzo de 1995, núm. 75.

- Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, que aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social y su normativa de desarrollo en materia de afiliación, cotización y prestaciones para los trabajadores, publicado en el BOE de 29 de junio de 1994, núm. 154.
- Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico, publicado en el BOE de núm. 165, de 11 de julio de 2015.
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre de 2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, publicado en el BOE de 20 de noviembre de 2007, núm. 278.
- Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio de 2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, publicado en el BOE de 5 de agosto de 2004, núm. 188.
- Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo de 2005, por el que se aprueba el reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, publicado en el BOE de 27 de mayo de 2005, núm. 126.
- Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre por el que se aprueba el texto Refundido de la Ley del impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, publicada en el BOE de 18 de marzo de 1968, núm. 67.
- Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. BOE de 16/10/1885, núm. 289.

- Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, publicado en el BOE el 27 de junio de 1985, núm. 153.
- Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, publicado en el BOE el 6 de agosto de 2004, núm. 189.
- Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre la Renta de no Residentes, publicado en el BOE de 5 de agosto de 2004, núm. 188.
- Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria, publicado en el BOE de 31 de diciembre de 1992, núm. 314.
- Convenio Colectivo de balonmano profesional, aprobado mediante resolución de 14 de diciembre de 2010, Dirección General de Trabajo, publicado en el BOE de 27 de diciembre de 2010, núm. 314.

- Convenio Colectivo para la actividad del fútbol profesional suscrito entre la Liga Nacional de Fútbol Profesional y la Asociación de Futbolistas Españoles en Madrid, de 32 de julio de 2008, publicado mediante Resolución de 21 de octubre de 2008, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para la actividad del fútbol profesional (código de convenio núm. 9902305) BOE de 4 de noviembre de 2008, núm. 266.

- Convenio Colectivo para la actividad del Ciclismo Profesional, aprobado mediante Resolución de 11 de mayo de 2006 RCL 2006/1148, Dirección General de Trabajo, publicado en el BOE de 6 de junio de 2006, núm. 134, [pág. 21553].

- Convenio Colectivo de trabajo ACB-ABP para la actividad del baloncesto profesional, aprobado mediante resolución de 18 de enero de 1994 RCL 1994/372, Dirección General de Trabajo, publicado en el BOE de 3 de febrero de 1994, núm. 29 [pág. 3611].

ANEXO DE JURISPRUDENCIA

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

- Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Quinta, Sentencia de 12 de junio de 2003, proc. C-234/2001, Rec. I-5933 (TJCE 2003, 170).
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Quinta, Sentencia de 27 de junio de 1996, rec. 107/1994.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Pleno, Sentencia de 14 de febrero de 1995, rec. 279/1993.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- Tribunal Constitucional, Pleno, Sentencia 145/2013, de 11 de julio de 2013, rec. 3705-2011.
- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 181/2008, de 22 de diciembre de 2008, rec. 8581/2006.
- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 72/2007, de 16 de abril de 2007, rec. 2142/2003. Ley 11138/2007.
- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 300/2006, de 23 de octubre de 2006, rec. 7154/2002. Ley 115029/2006.
- Tribunal Constitucional, Sala Segunda, Sentencia 297/2005, de 21 de noviembre de 2005, rec. 1090/2003.

- Tribunal Constitucional, Sala Segunda, Sentencia 127/2003, de 30 de junio de 2003, rec. 1074/2000. Ley 2544/2003.
- Tribunal Constitucional, Sala Segunda, Sentencia 14/2003, de 28 de enero de 2003, rec. 4184/2000. Ley 1115/2003.
- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 83/2002, de 22 de abril de 2002, rec. 182/1998. Ley 4151/2002.
- Tribunal Constitucional, Sala Segunda, Sentencia 156/2001, de 2 de julio de 2001, rec. 4641/1998. Ley 4591/2001.
- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 139/2001, de 18 de junio de 2001, rec 4824/1997.
- Tribunal Constitucional, Sala Segunda, Sentencia 81/2001, de 26 de marzo de 2001, rec. 922/1998. Ley 3383/2001.
- Tribunal Constitucional, Sala Segunda, Sentencia 151/1997, de 29 de septiembre de 1997, rec. 3983/1994.
- Tribunal Constitucional, Sala Segunda, Sentencia 19/1996, de 12 de febrero de 1996, rec.3327/1993.
- Tribunal Constitucional, Sala Segunda, Sentencia TC 117/1994, de 25 de abril de 1994, rec. 2016/1990. Ley 13177/1994.
- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 99/1994 de 11 de abril de 1994, rec. 797/1990. Ley 13125/1994.
- Tribunal Constitucional, Sentencia 31/1991, de 14 de febrero de 1991, rec. 1093/1987.

- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 219/1989, de 21 de diciembre de 1989, rec. 1440/1987.
- Tribunal Constitucional, Sala Segunda, Sentencia 231/1988, de 2 de diciembre de 1988, rec. 1247/1986. Ley 1166-TC/1989.
- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 11/1985, de 30 de enero de 1985, rec. 596/1983.
- Tribunal Constitucional, Pleno, Sentencia 37/1987, de 26 de marzo de 1987, rec. 685/1984. Ley 781-TC/1987.
- Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 11/1985, de 30 de enero de 1985, rec. 596/1983. Ley 9633-JF/0000.
- Tribunal Constitucional, Sala Segunda, Sentencia 78/1984, de 9 de julio de 1984, rec.92/1983.

TRIBUNAL SUPREMO

- Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sección 2ª, Sentencia de 13 de Marzo de 2012, rec.4559/2008.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 18 de octubre de 2011, rec. 2695/2007.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 5 de mayo de 2011, rec. 796/2007.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 13 de abril de 2011, rec. 456/2006.

- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 2 de febrero de 2011, rec. 5016/2006.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 11 de octubre de 2010, rec. 3632/2007.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 19 de julio de 2010, rec. 3633/2007.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 1 de julio de 2008, rec.5296/2002.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 11 de junio de 2008, rec.7710/2002. Ley 148055/2008.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 5 de marzo de 2008, rec.3499/2002.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 27 de Febrero de 2007, rec.2400/2002.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 4 julio de 2006, rec.3400/2001.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 15 diciembre de 2005, rec.702/2001.
- Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia de 11 de noviembre de 2004, rec.1974/2001.
- Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia de 25 de octubre de 2004, rec.1114/1999.

- Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia de 9 de julio de 2004, rec. 651/1999.
- Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia de 17 de junio de 2004, rec.1754/2000.
- Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia de 14 de marzo de 2003, rec. 2313/1997.
- Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia de 14 de noviembre de 2002, rec. 30/1994.
- Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia de 6 de mayo de 2002, rec. 3340/1996.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 13 de noviembre de 1999, rec. 166/1995.
- Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia de 30 de enero de 1998, rec. 23/1994.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 5 de diciembre de 1997, rec. 5142/1992.
- Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia de 21 de octubre de 1996, rec. 3633/1992.
- Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 11 de octubre de 1996, rec. 4749/1991.
- Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia de 7 de octubre de 1996, rec. 2232/1993.

- Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia de 19 de octubre de 1992. Ley 15034-R/1993.
- Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia de 29 de septiembre de 1992. Ley 2876-JF/0000.
- Tribunal Supremo, Sentencia de 21 septiembre de 1990, Ley 1853-JF/0000.
- Tribunal Supremo, Sentencia de 13 de julio de 1990, Ley 1481-411990.
- Tribunal Supremo, Sala Cuarta, de lo Social, Sentencia de 28 de mayo de 1990. Ley 1248-4/1990.
- Tribunal Supremo, Sala Cuarta, de lo Social, Sentencia de 14 de febrero de 1990. Ley 742-4/1990.
- Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia de 13 de noviembre de 1989. Ley 128614-NS/0000.
- Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia de 9 de febrero de 1989. Ley 116388-NS/0000.
- Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia de 9 de mayo de 1988. Ley 3865-JF/0000.
- Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia de 29 de marzo de 1988. Ley 59419-JF/0000.
- Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia de 11 de abril de 1987. Ley 12127-JF/0000.

- Tribunal Supremo, Sala Sexta, de lo Social, Sentencia de 14 de mayo de 1985. Ley 9993-JF/0000.

AUDIENCIA NACIONAL

- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 10 Jun. 2015, rec. 321/2014.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4º, Sentencia de 10 de junio de 2010, rec. 413/2008.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4º, Sentencia de 5 de marzo de 2008, rec. 94/2006.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2º, Sentencia de 14 de noviembre de 2007, rec. 819/2004.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7º, Sentencia de 25 de septiembre de 2007, rec. 171/2006.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2º, Sentencia de 7 de junio de 2007, rec. 440/2004.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2º, Sentencia de 30 de mayo de 2007, rec. 306/2004.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7º, Sentencia de 21 de mayo de 2007, rec. 152/2006.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7º, Sentencia de 30 de abril de 2007, rec. 165/2006.

- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7º, Sentencia de 26 de marzo de 2007, rec. 280/2006
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7º, Sentencia de 19 de febrero de 2007, rec. 126/2006.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7º, Sentencia de 1 de febrero de 2007, rec. 182/2004.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7º, Sentencia de 21 de diciembre de 2006, rec. 306/2006.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7º, Sentencia de 21 de diciembre de 2006, rec. 143/2006.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7º, Sentencia de 21 de diciembre de 2006, rec. 103/2006.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2º, Sentencia de 20 de julio de 2006, rec. 1106/2003.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2º, Sentencia de 18 de julio de 2006, rec. 1110/2003.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2º, Sentencia de 18 de julio de 2006, rec. 1096/2003.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2º, Sentencia de 18 de julio de 2006, rec. 1099/2003.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5º, Sentencia de 10 de mayo de 2006, rec. 396/2005.

- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 6º, Sentencia de 3 de julio de 2003, rec. 558/2000.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2º, Sentencia de 24 de febrero de 2003, rec. 862/2000.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1º, Sentencia de 24 de febrero de 2003, rec. 862/2000.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2º, Sentencia de 3 de octubre de 2002, rec. 226/2002. Ley 162179/2002.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2º, Sentencia de 4 de julio de 2002, núm. 1294/1999.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2º, Sentencia de 13 de junio de 2002, rec. 115/2000.
- Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2º, Sentencia de 15 febrero de 2001, rec.206/1998.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

- Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 26 de mayo de 2015 nº 692, núm. Rec. 318/2013.
- Tribunal Superior de Justicia de Murcia. Sala de lo Contencioso Administrativo Sección 1ª, en su sentencia de 26 de enero de 2015, nº36/2015, rec.307/2011
- Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, en su sentencia de 12 de diciembre de 2010, nº 1161/2010, rec. 445/2007.

- Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, Sala de lo Social, Sentencia núm. 215/2005, rec. 30/2005, de 23 de marzo de 2005. Ley 67469/2005.
- Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Social, Sección 5º, Sentencia de 21 de diciembre de 2004, núm. 941/2004, rec. 4142/2004.
- Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, núm. 422/2003, Sentencia de 6 de octubre de 2003.
- Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5º, Sentencia de 14 junio de 2005, rec.1197/2005.
- Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, Sala de lo Social, Sentencia núm. 192/2000, de 13 de marzo de 2000, rec. 114/2000. Ley 57747/2000.
- Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Social, Sentencia de 9 de marzo de 2000, rec. 106/2000.
- Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Social, Sentencia de 4 de febrero de 1999, rec. 5239/1998.
- Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Social, Sentencia de 25 de febrero de 1998, rec. 4828/1997.
- Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Sevilla, Sentencia de 23 de enero de 1998, núm. 204/1998, rec. 277/1997. Ley 15421/1998.
- Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Social, Sentencia de 16 de marzo de 1992, rec. 4664/1992. Ley 5361/1992.

ANEXO DE DOCTRINA
ADMINISTRATIVA

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

- Tribunal Económico Administrativo Central, Resolución 5473/2012 de 11 de septiembre de 2014.
- Tribunal Económico Administrativo Central, Resolución 4666/2002 de 15 de junio de 2005.
- Tribunal Económico Administrativo Central de 22 de septiembre de 2000. Resolución R.G. 4992-00.
- Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de septiembre de 2000. Resolución R.G. 2765-96.
- Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de julio de 2000. Resolución R.G. 32-97.
- Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de diciembre de 1999. Resolución R.G. 4683-97.
- Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de noviembre de 1999. Resolución R.G. 9282-96.
- Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de diciembre de 1997.
- Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de octubre de 1992.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Consulta V0180-13 de 23 de enero de 2013.
- Consulta V0125-11, de 25 de enero de 2011.

- Consulta DGT V2644-10, de 7 de diciembre de 2010.
- Consulta DGT V2695/2009, de 9 de diciembre de 2009.
- Consulta V2263-09, de 8 de octubre de 2009.
- Consulta V2228-09, de 6 de octubre de 2009.
- Consulta V2175-09, de 24 de septiembre de 2009.
- Consulta V 1836-09, de 6 de agosto de 2009.
- Consulta V1702-09, de 16 de julio de 2009.
- Consulta V1364-09, de 10 de junio de 2009.
- Consulta V1895-08, de 23 de octubre 2008.
- Consulta V1795/2008, de 9 de octubre de 2008.
- Consulta V0906-08, de 6 de mayo de 2008.
- Consulta V0084-08, de 16 de enero de 2008.
- Consulta V2248-07, de 25 de octubre de 2007.
- Consulta V1178/2007, de 6 de junio de 2007.
- Consulta 0002-07, de 20 de febrero de 2007.
- Consulta V2389-06 de 29 de noviembre de 2006.
- Consulta 1605/2006, de 27 de julio de 2006.
- Consulta V1549-05, de 22 de julio de 2005.
- Consulta V0436-04, de 20 de diciembre de 2004.

- Consulta 1241-04 de 18 de mayo de 2004.
- Consulta 121/2004, de 18 de mayo de 2004.
- Consulta 0898-04, de 31 de marzo de 2004.
- Consulta 2535-03, de 30 de diciembre 2003.
- Consulta 1223-03, de 8 de septiembre de 2003.
- Consulta 1187-03, de 5 de septiembre de 2003.
- Consulta 1130-03, de 1 de septiembre de 2003.
- Consulta 1089-03, de 30 de julio de 2003.
- Consulta 1088-03, de 30 de julio de 2003.
- Consulta 0595-03, de 30 de abril de 2003.
- Consulta 0863-02, de fecha 4 de junio de 2002.
- Consulta 0838-02, de fecha 3 de junio de 2002.
- Consulta 0797-02, de fecha 27 de mayo de 2002.
- Consulta 0367-02, de fecha 8 de marzo de 2002.
- Consulta 365/2002 de 8 de marzo de 2002.
- Consulta 2037-01, de 14 de noviembre de 2001.
- Consulta 1068-01, de 31 de mayo de 2001.
- Consulta 0200-01, de 5 de Febrero de 2001.
- Consulta 2223-00 de 5 de diciembre de 2000.

- Consulta V0087-00, de fecha 30 de noviembre de 2000.
- Consulta 2070-00, de 15 de noviembre de 2000.
- Consulta 0954-00, de 26 de abril de 2000.
- Consulta 880/2000, de 18 de abril de 2000.
- Consulta 0464-00, de 7 de marzo de 2000.
- Consulta V0008-00, de 9 de febrero de 2000.
- Consulta 1859/1999, de 14 de octubre de 1999.
- Consulta 850/1998, de 21 de mayo de 1998.
- Consulta 922-97, de 30 de abril de 1997.

INFORMES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Informe DGT de 12 de junio de 2001 sobre la calificación de las rentas derivadas de la cesión de los derechos de explotación de la imagen ante la existencia de CDI.
- Informe de la Comisión Europea de valoración del Programa de Estabilidad y Programa Nacional de Reformas en España 2013, Fondo Monetario Internacional, 2013.
- Informe de la Comisión constituida para el estudio de la fiscalidad del deporte, junio de 1998, pág. 44.
- Nota del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de 26 de marzo de 2009.

- Nota 09/09 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica, sobre las regularizaciones del IVA derivadas del Programa 12500.

- Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible

