

TRABAJO DE FIN DE GRADO

Universidad Miguel Hernández.



Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche.

Grado en Administración y Dirección de Empresas. Curso 2014/2015.

TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN DE LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES.

Alumno: Pablo Manuel Irles Herrero.

Tutor: Johans Mendiluz.



Índice.

1. Abreviaturas.....	Pág. 3
2. Introducción.....	Pág. 4
3. Los derechos de imagen. Definición, normativa y regulación.....	Pág. 7
3.1. El concepto de imagen y de derecho de imagen.....	Pág. 7
3.2. La protección y explotación de los derechos de imagen.....	Pág. 9
4. La fiscalidad de los derechos de imagen: la tributación en el IRPF.....	Pág. 12
4.1. Los derechos de imagen como capacidad económica sujeta a gravamen en España.....	Pág. 14
4.2. La tributación en el IRPF de los derechos de imagen.....	Pág. 15
4.2.1. Rendimientos del trabajo derivados de la práctica deportiva..	Pág. 16
4.2.2. Problema actual. Empresa pantalla.....	Pág. 21
4.2.3. La calificación como rendimientos del capital mobiliario.....	Pág. 26
4.2.4. Rendimientos de actividades económicas.....	Pág. 30
4.2.5. Desarrollo de la imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen.....	Pág. 33
5. Conclusiones y opinión personal.....	Pág. 40
6. Bibliografía.....	Pág. 46
7. Utilización de Jurisprudencia.....	Pág. 49



1. Abreviaturas.

AN.....	Audiencia Nacional
Art.....	Artículo
Arts.....	Artículos
BOE.....	Boletín Oficial del Estado
CC.....	Convenio Colectivo
CE.....	Constitución Española
ET.....	Estatuto de los Trabajadores
IAE.....	Impuesto sobre Actividades Económicas
IP.....	Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF.....	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS.....	Impuesto de Sociedades
IVA.....	Impuesto sobre el Valor Añadido
LIRPF.....	Ley sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas
Núm.....	Número
Pág.....	Página
Págs.....	Páginas
RAE.....	Real Academia Española
RD.....	Real Decreto
Sig.....	Siguiente
STC.....	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS.....	Sentencia del Tribunal Supremo
TC.....	Tribunal Constitucional
TEAC.....	Tribunal Económico Administrativo Central
TS.....	Tribunal Supremo



1. Introducción

Vamos a desarrollar una parte muy importante para la sociedad, que es el deporte., practicado y tratado con el día a día por gran mayoría de la población. En el año 2010, el 40 por ciento de la población practicaba algún deporte, e incluso el 31.4 por ciento leía información deportiva o cualquier revista relacionada con el deporte. Los deportes más practicados son la natación, el fútbol y el ciclismo¹.

Estos datos nos pueden ayudar para darnos a entender sobre la imagen e importancia que tiene el mundo del deporte en nuestro país, magnitud elevada si el estudio se realiza desde el nivel económico.

A partir de los años noventa, la Administración Tributaria de Hacienda ha estado teniendo la iniciativa de desarrollar actividades de recaudación de impuestos por parte de los deportistas. Esta actividad se basa especialmente en el tema de los ingresos recibidos como consecuencia de la explotación de los derechos de imagen de los deportistas profesionales que nunca han sido declarados. Esta forma de obtener rendimientos empezó ya en los años ochenta cuando los deportistas empezaban a obtener contraprestaciones por la explotación de su imagen. Cantidades de dinero que en muchas ocasiones superaban los propios rendimientos del trabajo. Este modo de obtener rendimientos permitía que los deportistas pudiesen crear y explotar sociedades que se encontraban ejerciendo operaciones en los llamados “paraísos fiscales” con el fin de ceder la explotación del derecho de imagen del jugador al club deportivo o a otra sociedad, y con ello se reducía la carga fiscal (del 47 por ciento de los ingresos salariales definidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al 28 por ciento que debería pagar la sociedad por el Impuesto de Sociedades debido a los ingresos de explotación).

Para conocer más y podernos hacer una idea de las cantidades económicas que tiene el deporte en España, solo haría falta nombrar un caso de fraude fiscal por una cantidad de 4.164.675 millones de euros (caso de Leo Messi) defraudados a la Agencia

¹ Véase datos obtenidos del anuario de estadísticas deportivas de 2014, capítulo 11. “Personas según la práctica deportiva”.



Tributaria por los ingresos obtenidos por la explotación de su imagen durante unos años de jugador.

Esto es un caso, pero claramente no es el único, porque se han dado a la luz muchísimos casos como este. Hoy en día están apareciendo más casos relacionados con deportistas profesionales, siendo el fútbol como de los deportes que más cantidad de dinero mueve, pero no es el único deporte donde ocurre esta situación.

Continuando con esta introducción, a partir de los años 90 se ha utilizado por parte de los deportistas profesionales estos métodos con el fin de reducir su tributación, pero ello provocó que en el año 1996 se modificara la normativa de IRPF por parte de la legislación para que se actualizara ante la situación que había con los derechos de imagen en el mundo del deporte. Mi trabajo se va a basar en la tributación de los derechos de imagen de los deportistas profesionales, especialmente, en la problemática actual de la calificación de las diferentes rentas obtenidas por la explotación del derecho a la imagen en el IRPF.

En mi Trabajo de Fin de Grado voy a definir dos partes principales. La primera parte va a desarrollar el derecho de imagen como concepto. Comienzo con las definiciones básicas que se necesitan conocer. La primera definición será la de “imagen” que nos facilita la Real Academia Española (RAE) donde aparecen los diferentes tipos de imagen que nos encontramos, aunque finalmente me centro en la definición de imagen como explotada para obtener beneficios.

Seguidamente me centro en este trabajo, con la definición del derecho de imagen, que podemos encontrar regulado y en artículos en la propia Constitución Española de 1978. En el mismo sentido que con la definición de imagen, tenemos en cuenta definiciones de la doctrina administrativa y científica, resaltando características importantes del derecho de imagen.

Este propio derecho de imagen es un derecho fundamental privilegiado de gozar de una protección frente a terceros. Esta protección que señalo, se encuentra en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, “La Protección Civil del Derecho de Honor, a la

Intimidad Personal y Familiar y a la Propia Imagen. Como consecuencia de esta Ley, definiremos lo que puede ser considerado como “intromisiones ilegítimas” que rompen las barreras de este derecho, y por otra parte comentaré como se realiza la cesión del derecho de explotación de la imagen por parte del deportista profesional, quedando fuera de ello estas barreras.

La segunda parte de mi trabajo tratará sobre el asunto principal, el deportista como contribuyente y su tributación en el IRPF por los rendimientos obtenidos de la explotación de los derechos de imagen propios. El impuesto principal en el que nos vamos a centrar va a ser el IRPF, en cambio dejamos fuera otros impuestos como el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) u otro como el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), son impuestos que también se pueden tributar los derechos de imagen pero nos centramos en el IRPF ya que es el impuesto en el que mayor impacto tiene los rendimientos que se obtienen por la explotación de los derechos de imagen y con gran importancia económica.

Este apartado tiene dos partes. Por un lado se desarrolla el aspecto material que tiene el derecho, y como consecuencia de ello, el deportista profesional tiene una capacidad económica. Y por otro lado, se estudia más concretamente la aportación que realiza los derechos de imagen en los diferentes tipos de rendimientos que tributan en el IRPF. En esta parte trato cada uno de los rendimientos: rendimientos del trabajo, de capital mobiliario, de actividades económicas e imputación de renta por la cesión de los derechos de imagen, definiendo cada uno de los pasos para que sean establecidos como dichos rendimientos, y analizando los diferentes problemas que surgen en cada uno de ellos.

Durante el trabajo voy a aportar diferentes documentos procedentes de distintas fuentes, tanto de autores como jurisprudencia. Destacamos leyes como: la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Estatuto de los trabajadores o el Convenio Colectivo para la Actividad de Fútbol Profesional, etc. Los diferentes autores que utilizo, nos ayuda a describir los diferentes puntos de vista que aparecen sobre los distintos puntos que vamos a tratar.

3. Los derechos de imagen. Definición y regulación.

En los últimos años se han producido casos de fraude fiscal por parte de deportistas profesionales conocidos mundialmente. Estos casos están relacionados con la no declaración de los rendimientos obtenidos por parte de estos deportistas en cuanto a la explotación de sus derechos de imagen.

Los puntos principales que deberíamos tratar en este trabajo son: en que conceptos y de qué modo tributan los deportistas profesionales y relacionado expresamente con sus derechos de imagen.

3.1 El concepto de imagen y de derecho de imagen.

Este apartado nos vamos a centrar en ¿Qué es la imagen de la persona física? De acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española y las distintas definiciones que nos ofrece, podemos destacar que es la figura, representación, semejanza y apariencia de algo. Dentro de esta definición vamos a resaltar la imagen pública, cuyos rasgos caracterizan ante la sociedad una persona o entidad². El tribunal constitucional también declara la imagen o aspecto físico que “constituye el primer elemento configurador de la esfera personal de todo individuo, en cuanto instrumento básico de identificación y proyección exterior y factor imprescindible para su propio reconocimiento como sujeto individual”³.

En este sentido también se pronuncia el Tribunal Supremo, según la definición que redacta la RAE, que define la imagen como:

“La figura, representación, semejanza o apariencia de una cosa; pero según a los efectos del tema que nos interesa, se entiende como la representación gráfica de la figura humana mediante un procedimiento mecánico o técnico de reproducción”⁴.

² Definición de la Real Academia española. “imagen”.

³ Véase sentencia del Tribunal Constitucional 231/1988, de 2 de diciembre; 99/1994, de 11 de abril y 81/2001, de 26 de marzo.

⁴ Véase las sentencias del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1988, de 9 de mayo de 1988, de 9 de mayo de 1988, de 9 de febrero de 1989 y de 30 de enero de 1998.



Después de conocer diferentes conceptos de imagen y su derecho, vamos a comenzar a centrarnos en la imagen pública con respecto al deportista profesional a la hora de obtener rendimientos por la explotación de su imagen propia.

Aparece un derecho reconocido para todas las personas con respecto a la imagen, es el artículo 18.1 de la Constitución ubicado en la Sección primera “De los derechos fundamentales y de las libertades públicas”, del capítulo 2 “Derechos y Libertades”, del Título 1, el cual dice:

“Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen”⁵.

El Tribunal Constitucional también añade 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 puede tener dimensión pública”, y añade: 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”⁶.

Quiero añadir la aclaración que hace el Tribunal Económico administrativo Central utilizando la definición del Tribunal Supremo como un “derecho fundamental, que define la jurisprudencia como la facultad exclusiva del interesado a difundir y publicar su propia imagen, y, por ello, su derecho a evitar su reproducción, en tanto que se trata de un derecho de la personalidad”⁷.

⁵ Véase art. 18.1 de la Constitución Española de 1978.

⁶ SSTC 81/2001, de 26 de marzo, 14/2003, de 28 de enero y 127/2003, de 30 de junio. STS 9 de mayo de 1988 dice 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 reproducción.

⁷ Véase la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 noviembre de 1999. Fundamento de derecho tercero, pág. 7.

De acuerdo con las definiciones expuestas en los párrafos anteriores, el derecho de imagen es un derecho personal de cada individuo, pero de lo contrario, puede ser cedido y explotado por parte de terceros. Pero dentro de la definición de personal, concretamos que pertenece a una sola persona y no puede ser transmitido a otra y no puedes desprenderse de ello porque es un derecho adherido a la persona.

3.2. La protección y explotación de los derechos de imagen.

La protección de la propia imagen frente a terceros ya hemos visto que aparece redactada en la Constitución española de 1978.

En el Título I indica que la norma fundamental hace que goce de un máximo grado de protección, lo que en caso contrario, si es vulnerado este derecho de imagen permite a la persona que pueda plantear un recurso de amparo, tal y como se establece en el artículo 53.1 y 2 de la Constitución⁸.

Continua regulándose esta protección en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, el cual expone la protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen. Esta ley establece “el derecho fundamental al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, garantizado en el artículo dieciocho de la Constitución, será protegido civilmente frente a todo género de intromisiones ilegítimas”, y añade (ART. 1.3) “de acuerdo con lo establecido en la presente Ley Orgánica⁹”.

Hay que resaltar también de los artículos establecidos en la Ley 1/1982, el apartado 3 del artículo primero que dice: “El derecho al honor, a la intimidad personal y

⁸ Así nos muestra el artículo 53 CE: “1. Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161, 1, a). 2. Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional.

⁹ Véase 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. Boletín Oficial del Estado-número 115, 14 de mayo artículo primero, apartado 1.



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 segundo de esta ley¹⁰. Es un derecho que se puede hacer cumplir y que según el artículo 7.6 en el que expresa “la utilización del nombre, de la voz o de la imagen de una persona para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga”.

Respecto a lo que he comentado antes, cuando se da autorización para ceder este derecho, no existe norma que prohíba la utilización de ella, como se comenta en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo: “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”¹¹.

Ahora bien, cuando el consentimiento que acabo de explicar no se concede y una tercera persona se propone utilizar la imagen de otro, se está considerando en este aspecto una intromisión ilegítima. Todas las intromisiones ilegítimas que se pueden llevar a cabo, las podemos encontrar dentro del artículo 7 de la Ley 1/1982¹². En las indicadas en la nota de página podemos destacar algunas como: “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”

¹⁰ Véase 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. Boletín Oficial del Estado-número 115, 14 de mayo artículo primero, apartado 2.

¹¹ Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, la Protección Civil del Derecho de Honor, a la Intimidad Personal y Familiar y a la Propia Imagen. Boletín Oficial del Estado, 14 de mayo de 1982, núm. 115, pág. 3.

¹² Así expone el artículo 7: “Tendrán la consideración de intromisiones ilegítimas en el ámbito de protección delimitado por el artículo segundo de esta Ley: 1. El emplazamiento en cualquier lugar de aparatos de escucha, de filmación, de dispositivos ópticos o de cualquier otro medio apto para grabar o reproducir la vida íntima de las personas. 2. La utilización de aparatos de escucha, dispositivos ópticos, o de cualquier otro medio para el conocimiento de la vida íntima de las personas o de manifestaciones o cartas privadas no destinadas a quien haga uso de tales medios, así como su grabación, registro o reproducción. 3. La divulgación de hechos relativos a la vida privada de una persona o familia que afecten a su reputación y buen nombre, así como la revelación o publicación del contenido de cartas, memorias u otros escritos personales de carácter íntimo. 4. La revelación de datos privados de una persona o familia conocidos a través de la actividad profesional u oficial de quien los revela. 5. 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, salvo los casos previstos en el artículo octavo, dos. 6. La utilización del nombre, de la voz o de la imagen de una persona para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga. 7. La divulgación de expresiones o hechos concernientes a una persona cuando la difame o la haga desmerecer en la consideración ajena”.



como también podemos destacar “la utilización del nombre, de la voz o de la imagen de una persona para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga”.

No se consideraría intromisión ilegítima si la persona que es dueña de la propia imagen autorizara a una tercera persona para que utilizara y explotara el derecho de imagen, igual que otras que están recogidas en la Ley Orgánica 1/1982, del 5 de mayo¹³.

Dentro de nuestro tema a tratar, aparece la posibilidad de que un deportista profesional decida realizar el comercio con su propia imagen, y a partir de ese acuerdo, se reciba una retribución por la cesión del derecho. Mediante un ejemplo se puede indicar según comenta la propia jurisprudencia “Supuesto especial en que una cadena de televisión, con la que el club mantiene un acuerdo para la retransmisión de los partidos, abona las cantidades correspondientes a entidades cesionarias de derechos de imagen de los futbolistas: Finalidad de elusión fiscal e imputación de las rentas abonadas al futbolista. Rendimientos de contratos celebrados por entidad no residente cesionaria de los derechos de imagen del deportista, que incluye la realización por el mismo de una serie de actividades promocionales y publicitarias que exceden de la mera cesión de los derechos de imagen”¹⁴.

También el TEAC realizó una exposición que, según decía la Ley 1/1982, “el derecho a la propia imagen es irrenunciable e intransferible de una forma abstracta o global, si bien admite la limitación voluntaria y, sobre todo, parcial del mismo a cambio de dinero u otra ventaja material”¹⁵, esto quiere decir que se acepta la obtención de retribuciones en beneficio de quien cede el derecho de imagen.

A continuación vamos a desarrollar el derecho económico que se crea sobre la imagen. Se crea un modo de comercialización del aspecto material de la imagen, por el cual produce un rendimiento para el deportista. Se producen unas situaciones tributarias que comenzamos a desarrollar.

¹³ Consultar Ley Orgánica 1/1982, del 5 de mayo, artículo 8 que dice: 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.

¹⁴ Véase Sentencia del Tribunal Supremo (sala 3) de 28 febrero de 2013.

¹⁵ Véase la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 17 de noviembre de 1999. (JT/1999/1915). Antecedente de hecho segundo, pág. 3.

4. La fiscalidad de los derechos de imagen: la tributación en el IRPF.

Dentro del tema que vamos a desarrollar, nos centramos en los deportistas profesionales, especialmente los que van a tributar en el IRPF, ya que este impuesto se dedica a gravar los rendimientos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen¹⁶. Como todos los contribuyentes del IRPF, los deportistas profesionales que trabajan por cuenta propia, deben tributar por obtener rendimientos adquiridos como persona física. Los deportistas son considerados como contribuyentes cuando residen en España cumpliendo el artículo 9.1 de la Ley del IRPF¹⁷ que dice: “A) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural. No se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas. B) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.” También son considerados como contribuyentes cuando acrediten su residencia en un país o territorio considerado como paraíso fiscal¹⁸.

Vamos a centrarnos en los beneficios que se obtienen de rendimientos de los deportistas por la explotación de su imagen, puede ser tanto de tipo laboral mediante contratos de trabajo, como por ejemplo: un jugador de baloncesto que pertenece a un club de la liga ACB, y en ese contrato se cede los derechos de imagen del jugador para que sean explotados. O también puede ser un contrato extra-laboral en el que el deportista cede sus derechos de imagen a unas empresas que son independientes con respecto a la que pertenece el tema deportivo.

¹⁶ Los deportistas profesionales a parte de generar rendimientos por la explotación de los derechos de imagen, también aparecen otros gravámenes relacionados con el Impuesto sobre Actividades Económicas, el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹⁷ Véase las condiciones que se muestran en el artículo 9.1 de la Ley/2006, de 28 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 los no Residentes y sobre el Patrimonio.

¹⁸ Se especifica la condición en el artículo 8 de la LIRPF.

Destacando la especialidad que poseen los deportistas profesionales como trabajadores, sus contratos se definen mediante dos modalidades: la misma contratación por parte de un club deportivo como la misma extinción del contrato.

El Estatuto de los trabajadores le otorga esta especialidad, desarrollándose en el Real Decreto 1006/1985, de 27 de junio, en la que aparece la regulación en cuanto a la relación laboral de los deportistas profesionales, y también es añadida esta característica por el TEAC mediante el artículo 2 del Estatuto de los Trabajadores, aprobado en la Ley 8/1980 (del 10 de marzo)¹⁹.

El punto clave en el cual vamos a desarrollar el trabajo, está establecido en el RD 1006/1985 mencionado antes, especialmente en el artículo 1.2 que dice “son deportistas profesionales, quienes, 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 este punto del trabajo sabemos quiénes van a ser los contribuyentes y cuál va a ser el objeto de nuestro estudio, hay que concretar cuáles son los tipos de rendimientos que se pueden obtener por parte del deportista profesional.

Lo hemos comentado en párrafos anteriores, el hecho imponible del impuesto es la obtención de rendimientos por parte del contribuyente. Estos rendimientos que componen la renta de los deportistas profesionales son los rendimientos especialmente obtenidos por el trabajo, los rendimientos de capital, en concreto mobiliario relacionado con la práctica del deporte “los precedentes del derecho a explotar la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización”, los rendimientos de las actividades económicas y las imputaciones de renta que establezca la Ley por la cesión de los derechos de imagen.

El deportista profesional puede obtener rendimientos de cualquier clase, pero vamos a desarrollar los rendimientos que se obtienen por la explotación de los derechos

¹⁹ Véase el artículo 2 del Estatuto de los Trabajadores, aprobado en la Ley 8/1980 de 10 de marzo.

de imagen, ya sea directamente por el o por la cesión del derechos a un club o empresa encargada de explotar su imagen.

4.1 Los derechos de imagen como capacidad económica sujeta a gravamen en España.

Como hemos desarrollado en los puntos anteriores, el derecho de imagen tiene una característica material que permita que se pueda comercializar con él y que proporciona al deportista la obtención de un rendimiento por ello. (La explotación de este aspecto material puede ser llevada a cabo por el mismo, o por parte de un tercero que goza del derecho de explotación de la imagen del deportista. Estos derechos de imagen tienen como consecuencia que el sujeto pasivo, es decir, el deportista profesional, tenga capacidad económica sujeta a gravamen en España, ya que por obtener unos rendimientos por esta cesión de los derechos de imagen, contrae unas obligaciones con el sistema tributario español, especialmente con el IRPF, aunque también con otros impuestos como el Impuesto de Patrimonio, en cuanto que se considera el derecho de imagen como un patrimonio en titulación del cesionario en el momento del devengo, o el IVA, concretamente los deportistas que desarrollen su actividad por cuenta propia con el objetivo de obtener rendimientos, constituyen sujetos pasivos del impuesto, y los servicios deportivos que presten estarán sujetos al mismo, al tipo general, debiendo repercutir el IVA correspondiente y quedando obligados a cumplir con todas las prestaciones materiales y formales propias de este tributo²⁰.

Como ya hemos comentado, la explotación la puede llevar a cabo el deportista profesional o un tercero que disfrutaría de esta cesión y teniendo en cuenta que “con la cesión del derecho a la propia imagen se está implícitamente asumiendo la doble faceta que puede representar la disponibilidad de dicho derecho, en un caso vinculando enteramente al contrato de trabajo, en cuanto su disposición está conectada directa o indirectamente a la relación laboral principal ultimada con un empresario, íntimamente conexiónada a ella; y, en otro, configurando un negocio jurídico extra laboral, cuando

²⁰ Véase MAGRANER MORENO, F.J, Tributación de artistas y deportistas, págs. 135-148.

sea totalmente ajeno a la relación laboral que mantiene el sujeto con la empresa, como vertiente diferenciada de la difusión de la imagen por esta última²¹.

Concretando este apartado, esta característica material que tiene el derecho de imagen es la que provoca que cuando aparezca en cualquier medio de comunicación, tenga como consecuencia percibir una remuneración por ello, y finalmente tenga capacidad económica para que sea tributo en el IRPF español.

4.2 La tributación en el IRPF de los derechos de imagen.

Después de comentar que los deportistas profesionales obtienen rendimientos de cualquier tipo y distinta naturaleza, nos vamos a centrar en los rendimientos que se obtienen por aparecer, por ejemplo, en un anuncio publicitario, en una revista y sobre todo a la hora de jugar un partido y estar rodeado de cámaras. Estos rendimientos son los que se generan por la explotación de la imagen de un deportista profesional. Es muy importante que, para que el contribuyente, en este caso el deportista, pueda obtener los rendimientos mencionados, firme un contrato con un club deportivo o cualquier otra empresa (independiente de si es deportiva u otro tipo de sociedad) en el que se estipule la obtención de una percepción económica por la explotación de su imagen.

Los beneficios que obtiene el deportista, como bien podemos ver que se regula en la Ley 26/2014, de 27 de noviembre²², tributarán en el IRPF, pero siempre dependiendo si el deportista cede o no la explotación de sus derechos de imagen, y según de quien proceda esta retribución, se calificará como un tipo de rendimiento u otro. Estos rendimientos pueden ser de trabajo (si el deportista profesional recibe unas retribuciones de la relación laboral que tenga con un club deportivo), de actividades económicas (si no trabaja para ningún club deportivo, es un deportista individual y trabaja independiente de cualquier club o entidad deportiva), de capital mobiliario del

²¹ 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 de trabajo personal” *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*.

²² Véase Ley 26/2014, de 27 de noviembre por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 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 tributarias. (BOE, 28 de noviembre-2014).

artículo 24.5 (derecho a explotar la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización), y de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen (si el derecho de explotación de la imagen se cede a una sociedad que hace de intermediaria entre el deportista profesional y el club deportivo).

Vamos a desarrollar y diferenciar cada uno de los rendimientos que hemos mencionado anteriormente y explicar su normativa.

4.2.1 Rendimientos del trabajo derivados de la práctica deportiva

Vamos a desarrollar el primer rendimiento que nos aparece en la LIRPF, en concreto, los rendimientos del trabajo. Los deportistas profesionales obtienen este rendimiento cuando decide prestar su trabajo a un club o entidad deportiva, firmando previamente un contrato laboral entre ambas partes donde se estipulan todas las cantidades de dinero que va a recibir el deportista durante todos los eventos y programas de cada temporada que se haya pactado en el contrato. Todas estas prestaciones tributarán en el IRPF como rendimientos del trabajo²³.

Antes de comenzar a desarrollar el modo de como tributan los derechos de imagen de los deportistas profesionales, se deben tener claro varios conceptos para poder comprender todo este asunto relacionado con la fiscalidad y el deporte. Como se puede observar y se establece en la LIRPF que dice: “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”²⁴. Concretamente, podemos decir que es todo lo que le pagan al deportista profesional por tener establecido un contrato de trabajo con un club deportivo, ya sea en dinero como en especie.

²³ Véase MAGRANER MORENO, F.J. “Tributación de los artistas y deportistas”, págs. 49-58,; CAZORLA PRIETO, L.M. y CORCUERA TORRES, A. “Los impuestos del deporte” págs. 222 y siguientes.; CORDERO SAAVEDRA, L. “El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales”.

²⁴ Véase Artículo 17.1 “Rendimientos del trabajo” 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.

Las contraprestaciones más importantes que adquiere un deportista son los sueldos y salarios, remuneraciones en concepto de gastos de representación y dietas y retribuciones para gastos de viaje y transporte, entre otros ejemplos.

Cabe destacar que para un deportista profesional la compensación más importante que puede recibir, dentro del aspecto económico, es el salario que recibe, que según dice el Estatuto de los Trabajadores: “Se considerará salario la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los períodos de descanso computables como de trabajo²⁵. Podríamos exponer distintas opciones de retribuciones a favor del deportista profesional, nos aparece por ejemplo en el Convenio colectivo para la actividad de fútbol Profesional: “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”²⁶.

En este punto tenemos claro que los derechos de explotación de la imagen del deportista se define como salario y este mismo tributa dentro del IRPF como rendimiento del trabajo, también podemos añadir que los beneficios que se obtienen por la explotación de la imagen del deportista que obtiene por parte del club deportivo al que pertenece, también tributa en el IRPF como rendimiento del trabajo.

En el caso que el deportista profesional recibe una cantidad económica por explotar su imagen, ello se considera como rendimiento del trabajo como así expresa la LIRPF: “Tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial”²⁷. Voy a nombrar un ejemplo que sirve para poder aclarar más esta situación mediante el Convenio Colectivo de Actividad Deportiva que mediante su artículo 28 dice: “Para el caso de que el futbolista

²⁵ Véase Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (Vigente hasta el 01 de Enero de 2016).

²⁶ Véase BOE jueves 9 de octubre, “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”

²⁷ Véase Art. 17.1 de la LIRPF.



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, 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”²⁸.

Con respecto a este tema, se han pronunciado varios autores comentando que “los deportistas se encuentran vinculados a un Club o entidad deportiva mediante una relación laboral”. En un principio las rentas que percibe el deportista de estas sociedades tienen la consideración de rendimientos del trabajo en el IRPF²⁹.

Se pueden destacar las retribuciones que se han podido pactar en convenio colectivo o en un contrato individual, si nos encontramos ante relaciones laborales de carácter especial (futbolistas, jugadores de baloncesto o balonmano, ciclistas...)³⁰. Junto a este grupo de rentas, se pueden añadir otras como las primas de contratación o fichaje, retribuciones durante incapacidad temporal, por cesión definitiva o traspaso, etc. Entre estas rentas destacan las prestaciones y derechos consolidados percibidos por la Mutuality de previsión social por los deportistas profesionales expuesto en el Real Decreto 1006/1985.

A parte de todos los tipos de rentas que hemos mencionado anteriormente que percibe el deportista y que son clasificados como rendimientos el trabajo, puede obtener contraprestaciones derivadas de la cesión de sus derechos de imagen.

²⁸ Véase Art. 28 de 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.

²⁹ Véase MAGRANER MORENO, F.J., Tributación de los artistas y deportistas, págs. 49-58; CAZORLA PRIETO, L.M. y CORCUERA TORRES, A. “Los impuestos del deporte”, págs. 222-232. CORDERO SAAVEDRA, L. “El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales.” Págs. 207-230. URQUIZU CAVALLE, A. “La tributación de las rentas del trabajo de los deportistas profesionales”.

³⁰ Véase como dispone el Real Decreto 1006/1985, estas retribuciones pueden ser sueldos y pagas extraordinarias, primas de partido, cantidades por antigüedad y rentas en especie (vivienda, vehículo, etc.).

Desde un principio, el deportista profesional percibe estas cantidades derivadas de sus derechos de imagen por medio de la sociedad para la que trabaja (club o entidad deportiva) nos encontramos ante un rendimiento del trabajo, según nos encontramos expuesto en el artículo 17 de la Ley del IRPF. Como nos dice el Real Decreto que regula el régimen laboral especial de los deportistas profesionales dice: “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”³¹.

Esta normativa de régimen laboral prevé que sea retribución del trabajo de estos sujetos la participación en los beneficios derivados de la explotación comercial de sus derechos de imagen, según sea establecido en el convenio colectivo o pacto individual.

Como consecuencia de la normativa que hemos comentado anteriormente, muchos autores han criticado la naturaleza de la cesión de los derechos de imagen como rendimientos del capital mobiliario. Por un lado aparecen los que aceptan lo que dice la Ley del IRPF que dice: “Otros rendimientos del capital mobiliario: 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”³². Esta conclusión es defendida con la definición genérica que es utilizada en el artículo 17 de la Ley del IRPF.

Por otro lado, hay autores que defienden la posibilidad de que las rentas que se obtienen por parte de los deportistas profesionales por la cesión de sus derechos de imagen, sean clasificadas como rendimientos del trabajo si concurren los requisitos legales exigidos³³.

³¹ Véase Art. 7.3 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

³² Véase Artículo 25.4 letra d).

³³ En esta situación se pronuncian, PLAZA Y JABAT, S. “El derecho a la imagen. Su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario” págs. 95. CARMONA FERNANDEZ, N. “Derechos de imagen y transparencia” págs. 60. FALCON Y TELLAR, R. “El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas” págs. 8. MENENDEZ MORENO, A. “Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, pág. 634.



Los requisitos que se exigen son los siguientes:

- Que la utilización de la imagen sea inherente al desempeño del trabajo del deportista.
- Que esas rentas no se deriven de una explotación diferenciada por parte de un tercero ajeno a la relación laboral.
- Que la 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.

Como han especificado varios autores, se tendría que haber señalado, en primer lugar, la calificación de los rendimientos que obtiene el titular de la imagen de la sociedad a la que se encuentra relacionada a través de un contrato laboral, estos rendimientos obtenidos serían rendimientos del trabajo para el deportista. Pero por otra parte, la opinión de estos autores es contraria, donde los rendimientos como consecuencia de la cesión de los derechos de imagen que perciben los titulares de este patrimonio, pero que no son titulares del derecho a la personalidad, se nombrarían correctamente como rendimientos del capital mobiliario³⁴.

Como dato a añadir, los eventos y fiestas deportivas en los que son protagonistas los deportistas profesionales, están unidos a ser expuesto su imagen y la renta, que en este caso se puede establecer un contrato con el club o entidad deportiva, teniendo de este modo consideración de rendimiento del trabajo.

De todos modos, aunque se generen dudas alrededor de cómo deben ser calificados los rendimientos por la explotación de los derechos de imagen, por ello, el Tribunal Supremo tiene como objetivo definir bien el modo de como tributan los deportistas profesionales y dice: “El hecho de que lo percibido por el jugador se califique o no como salarial tiene importantes repercusiones, y no siempre favorecen a la misma parte. Así, mientras la naturaleza extra salarial reporta beneficios fiscales, al ser menor la presión sobre las cantidades que no se conceptúen como rendimientos del trabajo, la calificación como salario habrá que permitir incluirlo en su caso en las bases

³⁴ MENENDEZ MORENO, A., “Los derechos de imagen en la nueva Ley sobre la Renta de las Personas Físicas” pág. 633.



reguladoras de las presiones de Seguridad Social que pudieren devengarse y podrían haber integrado el quantum indemnizatorio en caso de extinción contractual”³⁵.

Toda esta situación que se provoca sobre qué tipo de rendimiento es el correcto para definir los derechos de imagen, tienen repercusión en la sociedad y se está visualizando en el problema que voy a desarrollar seguidamente.

4.2.2 Problema actual (empresa pantalla)

La Agencia Tributaria se enteró de una práctica que se realizaba con el objetivo de evadir fiscalmente ciertos impuestos. Esta práctica se desarrollaba con el establecimiento de una relación a tres bandas compuesta por el club, el jugador y una sociedad mercantil. Por un parte el jugador profesional estaba relacionado con el club por un contrato laboral, en la que se cedía parte de los derechos de imagen. Por otro lado, el club estaba relacionado con la sociedad mercantil mediante otro tipo de contrato por el que el club le compraba a la misma vez, los derechos de imagen del jugador, que el mismo jugador se lo había cedido anteriormente. Como consecuencia de estas relaciones, el club le pagaba a la sociedad la cantidad de dinero que se aparecía en el contrato establecido: la denominación de derechos de imagen, y seguidamente, la sociedad mercantil se lo retribuía al jugador profesional. De esta manera el dinero pasaría del club al deportista a través de la sociedad mercantil, para que estos impuestos pasaran a tributar en el Impuesto de Sociedades, en vez de tributar en el IRPF, como verdaderamente le correspondería por los rendimientos que se habían establecido en el contrato laboral. Con esta situación, aparte de no tributar estos impuestos, tenía otra consecuencia, obtener ahorro para el club deportivo al no tener que realizar retenciones que le correspondían por Ley.

Como consecuencia de la realización de estas prácticas, el Tribunal Supremo realizó medidas para evitar la evasión de impuestos mediante otras sociedades, y desde

³⁵ Véase sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2012. Fundamento de derecho quinto, pág. 7.

estas actividades publica cada sentencia que se calificarán los beneficios obtenidos como rendimientos del trabajo: “las cantidades pagadas por el club deportivo en concepto de retribución de derechos de imagen a sociedades a las que los futbolistas y técnicos contratados por el club habían cedido previamente el derecho a la explotación de sus respectivas imágenes”³⁶. Esta explicación se basa en que: “la relación que une al pagador (el club deportivo) con el encargado de ceder el derecho (el jugador profesional) es una relación laboral no susceptible de ser cedida o transmitida a terceros. Dicho contrato laboral entre el futbolista y el club incluye necesariamente la cesión del derecho a la explotación de la imagen, puesto que pertenece a la esencia del trabajo desarrollado por el deportista, que es deporte y espectáculo”³⁷.

La idea que nos quiere mostrar el Tribunal Supremo, lo ha realizado el TEAC mediante el mismo trabajo, dice que: “la cesión de la imagen a un club no sólo es algo connatural al contrato de trabajo sino a la naturaleza de ese trabajo, que es deporte y espectáculo, competición entre equipos en los que, no obstante, cada miembro desarrolla una labor singular respecto del resto de sus compañeros y frente al equipo contrario, que es evaluado por la crítica y el público. Esto es lo que constituye por parte de la entidad deportiva la explotación colectiva de la imagen del deportista”³⁸.

Poniendo un ejemplo muy claro de esta situación lo vamos a comprender mejor: Situémonos en un partido de fútbol de la Liga Española que es televisado, la imagen del futbolista se está explotando por parte del club deportivo con el que estableció el contrato laboral. El TEAC contribuye que: “cuando el deportista presta su consentimiento al contrato laboral, está consintiendo también la utilización de su imagen por el club, y ambos elementos constituyen la causa del contrato para este. Desde el momento en que el deportista consiente en jugar con un club determinado, a dicho club le pertenecen los derechos de imagen del jugador, no tanto en cuanto deportista sino en cuanto jugador de ese club, y tiene derecho a explotar la imagen colectiva de ese deportista, porque ambos elementos –actuación e imagen- están

³⁶ SIMON ACOSTA, E. : “Cesión de los derechos de imagen” Jurisprudencia Tributaria Aranzadi 7417/2000

³⁷ SIMON ACOSTA, E.: “Cesión de los derechos de imagen” pág. 1.

³⁸ Véase la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 17 de noviembre de 1999. Pág.7 y 8.

indisolublemente unidos. Ese consentimiento respecto de la explotación colectiva de su imagen no puede otorgarse con independencia del contrato que la engloba; forma parte, inevitablemente, del contenido del contrato de trabajo del futbolista, y, por lo tanto, no puede otorgarse más que por él. Por eso, cuando el futbolista dice que ha cedido a una entidad distinta del club su derecho de imagen lo único que ha podido ceder son los derechos que surgen a su favor del contrato que ha otorgado como futbolista, en el que se integra tal derecho de imagen”³⁹.

En concreto después de lo descrito sobre el Tribunal, no es posible que realice la problemática que hemos descrito anteriormente, porque cuando el deportista profesional firma el contrato laboral, seguidamente le cede al club el derecho a explotar su imagen, por los menos, dentro de las actividades del club deportivo, y como consecuencia, el club no puede adquirir de la sociedad mercantil los derechos de imagen del deportista ya que estos están unidos al contrato laboral. El autor que mencionamos, Simón Acosta, dice que: “no tiene sentido que el club le pague a la sociedad en concepto de cesión de derechos de imagen del jugador porque la sociedad no puede ceder al club lo que el club ya tiene por derecho adquirido directamente en el contrato laboral. Por tanto, el pago realizado por el club a la sociedad no puede tener otra causa que la retribución debida al trabajador y lo que éste ha cedido a la sociedad no es propiamente el derecho a explotar la imagen, sino el derecho de crédito que ostenta contra el club en virtud de la relación laboral. En definitiva, cuando el club paga a la sociedad satisface y cumple la obligación que tiene no con la sociedad, sino con el jugador. Se trata del pago de una renta de trabajo del jugador y está sometida a retención a cuenta si el jugador es residente en España”⁴⁰.

El Tribunal Supremo nos desarrolla otra opción que puede tener el deportista profesional de explotar su imagen por otro camino que no mediante el contrato laboral con el club y dice: “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

³⁹ Véase resolución del Tribunal Económico-Administrativo central de 17 de noviembre de 1999. Pág. 7 y 8.

⁴⁰ SIMON ACOSTA, E. “Cesión de los derechos de imagen”. Pág. 1



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. En cambio, 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 entidad⁴¹.

Este problema ha sido corregido por los tribunales, ya que había casos en que todas las partes denominaban estos rendimientos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen como rendimientos del capital mobiliario y corrigiéndose a rendimientos del trabajo.

Aunque esté este problema de calificación de la explotación de los derechos de imagen, los tribunales no están conformes en que todos los clubs y sus jugadores profesionales declaren la formación de unos contratos que establecen una relación entre todas las partes, y según hacen constar en sentencias que dicen: “pese al tenor literal de la sentencia que se refiere a la no aportación de dos tipos de contratos, primero, el de los jugadores con la sociedad cesionaria, y segundo, de la sociedad cesionaria con el club, es lo cierto que los contratos de la sociedad cesionaria con el club si están en el expediente. Pero lo verdaderamente relevante radica en la no aportación al expediente de los contratos entre los jugadores y la sociedad cesionaria, y es esa omisión, junto con otras circunstancias, la que justifica la calificación de simulación, como luego razonaremos, siendo a tales efectos irrelevantes la existencia en el expediente de los contratos entre la sociedad cesionaria y el club⁴²”.

Toda esta situación tiene como consecuencia que los tribunales piensen que se crea todo esto para evadir impuestos y como refleja esta sentencia del Tribunal

⁴¹ Véase sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 2), de 25 de junio de 2008. Pág. 7.

⁴² Véase la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 2ª, del 1 julio 2008. Fundamento de derecho quinto, pág. 7.



Supremo: “en el expediente se encuentran unos contratos en los que el club se hace con los servicios de determinados jugadores y, a continuación, otros en los que el futbolista, actuando como representante de la sociedad interpuesta y en nombre de ésta, cede al club los derechos de imagen que ostenta sobre el mismo. Los jueces podían legítimamente concluir que, pese a las apariencias, el triángulo “club-jugador-sociedad interpuesta” constituían un modo indirecto de retribuir a los jugadores por la explotación de sus derechos de imagen, girando unas cantidades que, cualquiera que fuese la calificación que se le atribuyese quedaban sometidas al IRPF y no al de sociedades debido por unas compañías que respondían a una ficción”⁴³.

Finalmente, después de explicar este problema que sucedía con la formalización de este contrato entre el deportista y la sociedad mercantil, el Tribunal Supremo finaliza exponiendo lo siguiente: “por lo tanto, la falta de constancia de los contratos entre el jugador y la sociedad cesionaria, en unos casos, y, en otros, el propio contenido y alcance de dichos contratos, han llevado a la Administración a calificar los pagos hechos a las sociedades por el Club como parte de las retribuciones salariales del jugador, y sin que la parte haya ofrecido prueba alguna que permita desvirtuar la calificación hecha por la Administración”⁴⁴. Añade también que: “no se acreditó la existencia de los contratos de cesión de los jugadores a las sociedades interpuestas y de estas últimas al club, consideran encontrarse ante negocios aparentes que esconden una simulación consistente que la entidad deportiva pagaba a ciertas sociedades unas cantidades por el concepto de derechos de imagen de algunos de sus futbolistas, que revertían a estos últimos. Estiman que se trata de auténticas retribuciones del trabajo sujetas a retención por el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Apuntalan esta afirmación en el dato de que tras las sociedades interpuestas figuraba el propio jugador, como socio único, accionista o partícipe”⁴⁵.

“La simulación descrita se basa en los siguientes apartados:

⁴³ Véase la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª de 16 de noviembre de 2009. Fundamento derecho segundo, pág. 6.

⁴⁴ Véase la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª de 26 de noviembre de 2009. Fundamento de derecho séptimo, pág. 20.

⁴⁵ Véase la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 16 de noviembre de 2009. Fundamento de derecho primero, pág. 5.



1. La contratación de cada jugador por el club de fútbol.
2. La firma de contratos por este último con determinadas empresas, cuyo objeto era la cesión al Club X de los derechos de imagen de sus jugadores.
3. La circunstancia de que, en todos los casos, la empresa cedente aparecía representada por el respectivo futbolista, quien, en la representación que decía ostentar, cedía y transfería a la entidad deportiva los derechos que sobre la explotación de su imagen tenía la empresa en cuestión.
4. La indicación, en el clausulado, de que los impuestos, salvo el de valor añadido, derivados de la cesión sería a cuenta de la compañía cedente.

De los anteriores indicios, incontestados, se obtienen, como hecho deducido, que el entramado descrito tenía el objetivo de pagar a los jugadores, mediante persona interpuesta, los derechos de explotación de su imagen, con el objetivo confesado de que por esas cantidades no tribute el futbolista y, por ende, no tenga que retener el club de fútbol, sino la entidad interpuesta, sometida al impuesto sobre sociedades⁴⁶.

4.2.3 La calificación como rendimientos del capital mobiliario.

La explotación de los derechos de imagen también puede ser tributada en el IRPF como rendimientos del capital mobiliario dispuesto en el art. 25 LIRPF. Vamos a desarrollar primero que son los rendimientos de capital mobiliario descritos anteriormente.

En base a lo que expone el art. 25.4 apartado d) que dice: “constituyen rendimientos del capital mobiliario los procedentes del derecho a explotar la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica⁴⁷”. Anteriormente lo comentamos para los rendimientos del trabajo, teniendo como consecuencia que todos los rendimientos sean

⁴⁶ Véase la Sentencia del Tribunal Supremo, sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 2ª, de 16 de noviembre de 2009. Fundamento de derecho tercero, págs. 8 y 9.

⁴⁷ Véase art. 25.4 de LIRPF.

considerados rendimientos del capital mobiliario según este artículo. De esta forma, cuando se dé el caso de cesión del derecho a la explotación de la imagen o formalice y autorice su utilización, las cantidades que se reciben por parte del cesionario tendrán consideración de capital mobiliario. De lo contrario, cuando la cesión del derecho de imagen tenga lugar dentro de una actividad económica, quiero decir con ello, si la actividad habitual del cesionario es la cesión del derecho de imagen, la renta será calificada como rendimiento de la actividad.

Esta calificación de rendimientos de capital mobiliario derivado de las rentas realizadas de la cesión de los derechos de imagen es independiente de la forma de incluir en la base imponible de este tipo de rentas en cuanto a personas físicas que son los titulares de los derechos de imagen. Como consecuencia de ello, todas las rentas que son obtenidas por cualquier persona o entidades y que tengan su origen en la explotación de los derechos de imagen, se calificará como rendimientos del capital mobiliario, salvo como hemos comentados antes, tenga lugar en una actividad económica.

Si desvinculamos los casos en los que la explotación de la propia imagen es apta de generar rendimientos del trabajo, el deportista profesional al que nos referimos que cede su imagen puede obtener rendimientos del capital mobiliario cuando dicha cesión se produzca sin existir un contrato por el que se vinculan ambas partes⁴⁸.

En este caso, nos encontramos con dos supuestos. Por una parte, la persona titular del derecho puede dedicarse a la explotación del mismo mediante contratos directos entre la persona interesada y las empresas que soliciten la cesión del derecho de su imagen⁴⁹. Por otra parte, este sujeto tiene la posibilidad de ceder a un tercero la explotación de su derecho, sin que puedan verse afectados los rendimientos obtenidos, a actividades económicas realizadas por el sujeto. Ni en un caso ni en otro puede darse una relación de carácter contractual entre el titular del derecho y la persona o empresa a la que cede el derecho para su explotación.

⁴⁸ CAZORLA PRIETO, L.M. y CORCUERA TORRES, A: Los Impuestos del Deporte, Aranzadi. Pág. 236.

⁴⁹ FALCON Y TELLA, R: "El Régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas". Civitas. Revista Española de Derecho Deportivo, nº 9, 1998, Páginas 5 y 6.

Definitivamente, los rendimientos de la explotación de la imagen se incluirán como rendimientos de capital mobiliario 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”⁵⁰. Lo importante para que no sean considerados de capital mobiliario es que no aparezca relación laboral entre el deportista y la persona o entidad que obtiene la cesión de los derechos de explotación.

Varios autores, que vamos a desarrollar seguidamente, lo exponen en los mismos términos. Martín Moro dice que: “Se diferencian de los rendimientos del trabajo porque el deportista cede su imagen sin que sea necesario que exista una relación laboral o por cuenta ajena”⁵¹.

Podemos nombrar otros autores como CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES que están de acuerdo con la ausencia de contrato laboral y aportan que el derecho de explotación lo tiene la parte a la que se le cede el derecho y no la que cede dicho derecho y lo exponen comentando que: “los rendimientos del capital mobiliario se obtienen cuando la cesión se produce sin existir vínculo contractual o relación por cuenta propia, por sí o por medio de una persona interpuesta, para su explotación posterior en la forma y para quien esta última considere conveniente”⁵². Martín Moro añade a lo expuesto por los autores anteriores que: “estaríamos ante un rendimiento del capital mobiliario cuando el propio deportista se dedica a la explotación de su imagen y consienta contratos con empresas de publicidad a las que autoriza para que utilicen su imagen”⁵³.

El Tribunal Supremo añade a este problema de calificación general establecida por la LIRPF: “La Audiencia Nacional, una vez descritos los actos recurridos y las respectivas posiciones de las partes y admitida la posibilidad de la explotación del derecho a la propia imagen mediante negocios jurídicos y, por lo tanto, sus cesión a

⁵⁰ Véase Art. 25.4 de LIRPF.

⁵¹ MARTIN MORO, M.: “La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales”, Tesis doctoral inédita. 2012, pág. 565.

⁵² CAZORLA PRIETO, L.M. y CORCUERA TORRES, A.: “Los Impuestos del Deporte”. Pág. 236.

⁵³ También dice MARTIN MORO, M. “La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales”. Pág. 565.

terceros, aborda su análisis desde la perspectiva fiscal, para concluir, conforme a la jurisprudencia, que las rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen son rendimientos de capital mobiliario”⁵⁴.

El Tribunal Supremo añade otra sentencia que dice: “admite la disociación de los derechos de imagen. (...) Las derivadas de la cesión a terceras personas o entidades de los derechos de imagen del profesional no referidos a su actividad profesional, que tributarían como rendimientos de capital mobiliario. Ahora bien, para que esta última situación tuviera realidad era preciso que se demostrase de forma indubitada esa cesión a terceros, mediante la aportación documental de los pertinentes contratos, tanto del suscrito entre el jugador y la sociedad cesionaria, como entre ésta y el club”⁵⁵. Refiriéndose a esta última afirmación, si no es demostrada la existencia de estos contratos laborales entre el deportista, el club y la sociedad mercantil, estarán desarrollando una situación de evasión de impuestos.

FELICIANO CASANOVA y LANDA AGUIRRE coinciden con el Tribunal Supremo en que todas las partes utilizaban los derechos de imagen para evadir impuestos y dicen que: “Con anterioridad a la promulgación de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social (en adelante, Ley 13/1996), se han venido utilizando, sobre todo en el mundo del deporte, los derechos de imagen como sistema de remuneración y así conseguir mejoras fiscales que podemos resumirlas en las siguientes:

1. Al dar a estas rentas un carácter distinto a rentas del trabajo, no estaban sujetas a las retenciones establecidas en el art. 45 del Reglamento del IRPF, con lo que el sujeto pasivo podía disponer durante más tiempo de una mayor renta al no detraerle parte de las mismas en concepto de retención.
2. Normalmente se interponía una sociedad, propiedad del deportista o personas vinculadas a él, con lo que se podía conseguir el diferimiento del impuesto.

⁵⁴ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2) de 16 de noviembre de 2009. Antecedentes de hecho primero, pág. 2

⁵⁵ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2), STS de 13 de marzo de 2012.. Fundamento de derecho segundo, pág. 3.

3. Si la sociedad interpuesta era una sociedad residente en un paraíso fiscal, se podía conseguir la no tributación en España por el cobro de estas rentas, sobre todo en aquellos sujetos origen de países extranjeros.

Con la nueva regulación, que afecta sobre todo a deportistas y artistas, el legislador ha establecido que las rentas obtenidas por una persona física por la cesión, autorización o consentimiento de la explotación de su imagen sean consideradas, a efectos fiscales, como rendimientos del capital mobiliario⁵⁶. Ello se diferenciaría de los rendimientos del trabajo porque el deportista cede su imagen sin que sea necesario que exista una relación laboral o por cuenta ajena. En este caso los rendimientos que obtenga tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario⁵⁷.

Un ejemplo que podría poner en cuanto a rendimientos del capital mobiliario cuando el propio deportista profesional se dedica a la explotación de su imagen y concierta contratos con empresas de publicidad a las que da autorización para que se utilicen su imagen.

Como comentan FALCON y TELLA: “En este supuesto estaríamos ante un contrato de arrendamiento servicios o asimilado, con un contenido o causa similar al que se da en la cesión del derecho de propiedad intelectual⁵⁸.”

4.2.4 Rendimientos de actividades económicas.

Vamos a desarrollar este rendimiento cuya característica es que no está sometido a ninguna relación laboral con un club deportivo o una sociedad⁵⁹. Realiza la actividad como un profesional de manera general e individual y dirige por cuenta propia como nos dice la Ley del IRPF: “Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente,

⁵⁶ FELICIANO CASANOVA, F. y LANDA AGUIRRE, I.: “El tratamiento de los derechos de explotación de la imagen”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. 1 parte estudio, Aranzadi, 1997, pág. 1.

⁵⁷ CAZORLA PRIETO, L.M. y CORCUERA TORRES, A. “Los impuestos del deporte”. Pág. 236

⁵⁸ FALCON Y TELLA, R., “El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas”. Pág. 5-6.

⁵⁹ DELGADO GARCÍA, A.Mª (y otros): “Fiscalidad del Deporte”. Pág. 202.

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”⁶⁰. De esta manera los ingresos que obtenga por la explotación de la imagen del deportista, son considerados como rendimientos de actividades económicas cuando el deportista trabaje por cuenta propia, siendo su actividad principal, explotar su imagen propia.

Para dar un ejemplo sobre esta situación, conocemos deportistas profesionales (jugadores de fútbol, de baloncesto, tenistas, etc.) que no tienen una relación laboral con un club o una entidad deportiva.

Este grupo de deportistas desempeñan su actividad por cuenta propia desarrollando su profesionalidad. Trabajan individualmente de cualquier club o sociedad y ellos mismos reúnen los medios necesarios para realizar sus rentas, que a definición del IRPF, se establecerá como rendimiento de actividad económica.

A parte de sus retribuciones por prestar sus servicios, conseguir logros por su actividad deportiva etc., obtienen rentas como consecuencia de la explotación de su propia imagen. Esta determinado como rendimiento de actividad económica cuando el deportista profesional no cede su explotación a un tercero (Este sería rendimiento del capital mobiliario), tampoco en el caso de que es explotada su imagen mediante un contrato laboral (Que en este caso sería un rendimiento del trabajo), en cambio si el propio deportista profesional llevara a cabo la explotación de su imagen, por su cuenta propia a través de factores como el capital y el trabajo y el propio derecho de imagen, estará aferrado al desarrollo de su propia actividad profesional⁶¹.

En la propia Ley que desarrollamos del IRPF⁶², se ponen de manifiesto una serie de requisitos para que estas rentas se puedan definir como rendimientos de actividades económicas para el deportista y de nuevo son:

⁶⁰ Véase art. 27 de la LIRPF. “Rendimientos íntegros de actividades económicas”

⁶¹ MENENDEZ MORENO, A., “Los derechos de imagen en la nueva Ley sobre la Renta de las Personas Físicas” págs. 637-638.

⁶² Artículo 27 de IRPF.



1. El deportista profesional tiene que actuar como un empresario para desarrollar la obtención de un beneficio.
2. “Tiene que haber una ordenación por cuenta propia de recursos materiales y/o humanos, necesarios para la obtención de renta⁶³.”

En definitiva, este tipo de rendimiento de actividades económicas se producirá cuando los deportistas profesionales presten sus servicios de manera independiente, al margen de otra persona, club deportivo o sociedad. El autor PEREZ MORON indica que: de este modo, tendrán tal consideración las cantidades que el deportista cobra por participar a título individual (y por tanto no entra en esta categoría los servicios que preste dentro de un equipo, como por ejemplo cuando participa en una selección) en un espectáculo o evento deportivo, los premios que reciba derivados de dicha participación individual o la remuneración que perciba por explotar él mismo su imagen⁶⁴.

Esto lleva a que ningún club deportivo o sociedad mercantil, tiene la cesión del derecho de explotación de la imagen del deportista, que como sigue señalando Pérez Morón: “Es el deportista el que firma un contrato de prestación de servicios para participar en un determinado espectáculo o torneo deportivo, en cuyo ámbito le cede a la empresa prestataria el derecho a explotar la imagen derivada de su participación en el mismo. Lo que perciba por tal motivo el deportista será rendimiento de actividad económica o lo que reciba por explotar su imagen, sin ceder el derecho a un tercero, como cuando rueda el anuncio publicitario de un producto en virtud de un contrato de arrendamiento de servicios con la empresa anunciada⁶⁵.”

Para terminar con este punto, todas las contraprestaciones que obtenga el deportista profesional por la explotación por cuenta propia de su imagen, es decir, él es el que se encarga de firmar los contratos directamente con las sociedades o empresas que van a dar uso de su imagen para publicidad o cualquier evento, será calificado como rendimiento de actividad económica.

⁶³ PLAZA DE DIEGO, M.A., “Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales. Pág. 160.

⁶⁴ MORON PEREZ, C.: “La tributación de los deportistas”, Págs. 164-165.

⁶⁵ También MORON PEREZ, C.: “La tributación de los deportistas”. Págs. 164-165.

4.2.5 Desarrollo de la imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen.

En este epígrafe vamos a desarrollar un último tipo de rendimiento que se puede encontrar el deportista profesional a la hora de explotar su derecho de imagen, que es la imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen.

Este rendimiento lo encontramos regulado en el artículo 92 de la Ley del IRPF, donde todas las personas que están sometidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deben incluir que se imputan una serie de rentas que vienen como consecuencia de la cesión de los derechos de imagen, en concreto, los ingresos y beneficios obtenidos de dicha cesión cuando el pago se realiza a terceras personas.

Comprendemos que la regulación actual pretende dar explicación a determinadas situaciones laborales en las que el trabajo que se realiza va muy encadenado a la forma de utilizarse los derechos de imagen de los trabajadores por parte del empresario que quiero explotar dicha imagen, y como consecuencia de ello se producen dos tipos de contraprestaciones que adquieren los trabajadores:

- La contraprestación como resultado del trabajo, que recibe directamente el trabajador.
- La contraprestación que surge de los derechos de imagen de los trabajadores, que es percibida por una sociedad en la que anteriormente el deportista ha cedido su derecho de imagen.

Las rentas que se producen directamente por la cesión del derecho a la explotación de la imagen o si es el caso de estar autorizado para su explotación, es considerado como rendimientos de capital mobiliario, siempre que la esta cesión no sea realizada dentro del ámbito de una actividad económica.

Ante esta situación hay que comentar que cuando se utilizan personas intermediarias entre el titular del derecho y el último que es el cesionario, las cantidades que se reciben pasan a ser imputadas a la persona física que es propietaria de la imagen.

Se llega a la conclusión de lo expuesto que, se somete a gravamen a las personas físicas titulares de los derechos de imagen, las cantidades que reciben las sociedades intermediarias o personas que son cesionarias de ese derecho.

Añadimos la calificación que hace el autor MARTIN MORO sobre la imputación de rentas de las retribuciones obtenidas por la explotación de los derechos de imagen: “las personas físicas titulares de derechos de imagen las perciban de entidades o personas que hayan sido cesionarias de esos derechos, cuando ocurran determinadas circunstancias que hacen presumir que los cesionarios son meros interpuestos que tienen por objeto deslocalizar este tipo de contraprestaciones”⁶⁶.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas indica que: “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 3⁶⁷ 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

⁶⁶ MARTIN MORO, M.: “La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales, 2012, pág. 570.

⁶⁷ Dicha cantidad, tal y como se indica en el apartado 3 del artículo 92 de la LIRPF será: “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 (el club) por los actos allí señalados. Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta 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 (la sociedad interpuesta o cesionario), 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”.



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”⁶⁸.

Sin embargo no procede la imputación cuando: “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”⁶⁹.

Como consecuencia de que afirmativamente procediera, nos dice también el artículo 92 de la LIRPF: “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 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.”⁷⁰.

Examinando los requisitos que se establecen en los artículos 25.4 y 92.1 y 2 de la LIRPF, para que una persona física declare como un componente más de su base imponible esta serie de rentas son los que comentamos a continuación:

- a) Debe ser contribuyente por el IRPF.

⁶⁸ Art. 92.1 de la LIRPF. También se encuentra regulado en el número 1 del apartado 3 del artículo 2 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social.

⁶⁹ Véase también art. 92.2 de la LIRPF.

⁷⁰ Art. 92.3 de la LIRPF. También se encuentra regulado en el número 3 del apartado 3 del artículo 2 de la Ley 13/1996, de 30 diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social.



- b) Estableciéndose como residente o no residente, o contribuyendo mediante el IRPF o no, se hubiera procedido a ceder el derecho a la explotación de la imagen o se autorizara a un tercero para su utilización. No es exigible que exista relación entre el titular de la imagen explotada y la primera cesionaria.
- c) Que en esta relación se incluyan los servicios a un tercero o una entidad deportiva en un ámbito laboral especial. En esta norma se incluyen los derechos de imagen de toda una lista de deportistas profesionales que tienen establecidas relaciones laborales con los clubes u organizaciones deportivas en los que prestan sus servicios como pueden ser jugadores de fútbol, jugadores de baloncesto, tenistas profesionales y cualquier otro tipo de deporte, incluyéndose también a los miembros que forman parte de los cuadros técnicos de los equipos como entrenadores, ayudantes, médicos, etc. sometiéndose también a este tipo de relación laboral⁷¹. También sucede que hay una serie de deportistas que están apartados de esta normativa aun explotando sus derechos de imagen pero no manteniendo relaciones laborales con entidades deportivas a las que prestan sus servicios.
- d) Que cualquier persona relacionada con el titular de la imagen, dentro de los apartados del artículo 16 del Impuesto de Sociedades, haya recibido mediante relaciones con terceras personas o entidades deportivas, la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para utilizar la imagen de la persona física que contribuye.
- e) Nos aparece una regla que nos dice: Los beneficios obtenidos por la explotación de los derechos de imagen tienen que superar el 15 por ciento de la suma total de la contraprestación obtenida por sus actividades laborales y, también de la misma forma, de la contraprestación por los derechos de imagen para aplicarle la norma de imputación de renta por la cesión del derecho de imagen.

⁷¹ Véase la regulación establecida en el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

Esta contraprestación que se menciona es la que se obtiene por la persona o entidad deportiva con la que mantiene la relación laboral la persona que contribuye, o cualquier otro tercero vinculado a él, como consecuencia de todo ello por obtener el derecho a la explotación de la imagen o con autorización y consentimiento para su utilización.

Los autores FELICIANO CASANOVA y LANDA AGUIRRE exponen lo mencionado de la siguiente manera: “si un Club de Fútbol satisface a un jugador de su plantilla 510860,29 euros por conceptos salariales y 90151,82 euros por derechos de imagen, no serán de aplicación las normas que estamos comentando. Si se superan, sin embargo, los 90151,82 euros en concepto de imagen, entonces sí serán de aplicación las mismas. Cuando se sobrepase ese límite del 15 por 100, la cantidad a imputar en la base imponible de la persona física será el total de lo pagado con anterioridad a la contratación de los servicios laborales o que deba pagar la persona o entidad con la que aquella mantenga la relación laboral. A esta cantidad se incrementará por el importe del ingreso a cuenta en caso de haberse efectuado y se disminuirá por el valor de la contraprestación obtenida de la persona o entidad mencionada en la letra a) (la sociedad interpuesta o cesionario)”⁷².

En cuanto a la aplicación de esta norma, si el deportista profesional obtiene más del 15 por ciento de sus rendimientos del trabajo por los derechos de imagen tendrá efecto. El deportista profesional imputará en su declaración del IRPF de lo que abone el club deportivo o la sociedad mercantil con la que el deportista tenga una relación laboral por la obtención de los derechos de imagen, sumándole además, el ingreso a cuenta⁷³ que ha de realizar aquel sobre lo que satisfaga por obtener la cesión. En resumen, se va a proceder a tributar la cantidad que paga el club a la sociedad interpuesta más la retención, reduciendo esta cantidad porque que recibe el deportista profesional por ceder su imagen a la sociedad interpuesta.

⁷² FELICIANO CASANOVA, F. y LANDA AGUIRRE, I., “El tratamiento de los derechos de explotación de la imagen”, págs. 2 y 3.

⁷³ Están sometidos a retención los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas y del subarrendamiento de los bienes anteriores. La retención será el 19 por ciento de la cuantía de la retribución, excepto en los períodos impositivos 2012, 2013 y 2014 que se aplicará el 21 por ciento.

Ante los problemas que han aparecido sobre esta norma, se han manifestado autores como FELICIANO CASANOVA y LANDA AGUIRRE que exponen la mala utilidad que puede tener. Manifiestan que: “Si la persona física cede el derecho de explotación de su imagen a una sociedad, con la que no tiene ninguna vinculación, deberá imputarse los ingresos que obtenga la mencionada entidad, produciéndose en la persona física una ficción de renta al tener que incluir en su base imponible los ingresos obtenido por la sociedad, trasladándose la carga impositiva desde el sujeto pasivo que la genera hasta otro sujeto pasivo que no la va a obtener, ni ahora ni nunca. Pues conforme a lo dispuesto en la Ley 13/1996, se obliga a la persona física a tributar por unas rentas no obtenidas, teniendo esta modificación un alcance confiscatorio”⁷⁴. Seguidamente también comento que dicen: “en cuanto a la no aplicación de estas normas cuando no se supere el 15 por 100 de lo satisfecho por imagen del total de los ingresos –laboral más imagen– carece de sentido, pues el legislador parece hacer dejación sobre esta parte de rentas con lo que se va a seguir produciendo la elusión fiscal hacia países con tipos de gravamen bajos. Todo ello nos lleva a la conclusión que una vez más se ha utilizado un medio incorrecto para imponer obligaciones a los administrados sin el debido control parlamentario quedando disminuidas las garantías de examen y enmienda lo que puede derivar en una declaración de inconstitucionalidad de la norma”⁷⁵.

Puede resultar muy vulnerable esta norma en el sentido que puede ser muy fácil que el deportista profesional declare en el IRPF que obtenido una retribución por los derechos de imagen inferior del 15 por ciento expuesto anteriormente. Llega a ser fuera de la ley y esta normativa que el club deportivo remunere a la sociedad que esta interpuesta más de lo que paga esta al jugador, debiendo el jugador tributar por las retenciones practicadas por el club.

Podemos encontrar otras situaciones en las que puede surgir conflicto de aplicación de esta norma ya que los propios contribuyentes pueden evadir mediante el supuesto de cambiar de denominación de “prestaciones obtenidas por la explotación del

⁷⁴ FELICIANO CASANOVA, F. y LANDA AGUIRRE, I.: “El tratamiento de los derechos de explotación de la imagen”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1997, pág. 8.

⁷⁵ FELICIANO CASANOVA, F y LANDA AGUIRRE, I., “El tratamiento de los derechos de explotación de la imagen”, págs. 9 y 10.

derecho de imagen” por “prestaciones obtenidas por la explotación de la marca”. Podemos añadir la opinión que ha mostrado el TEAC y el Tribunal Supremo sobre este asunto⁷⁶. Está apareciendo en numerosos casos en que se establecen unos acuerdos o tipos de contratos de licencia de marca entre el jugador profesional, el club y la sociedad intermediaria.

Suele aplicarse la mayoría de veces en el mundo del fútbol ya se trata de grandes cantidades de dinero que mueve la explotación de los derechos de imagen. Se huye de esta imputación de rentas con esta situación pero los tribunales están detrás de todos estos casos para ponerle una solución lo antes posible.

El TEAC explica este tema señalando en su resolución que: “en la misma fecha en que se firma el contrato con «Y, S. A» para la cesión de licencia de marca, se modifica el contrato existente con «Z, S. A» para la cesión de los derechos de imagen reduciendo las cantidades a percibir, lo que, según el Informe, indica el propósito de sustituir las cantidades incluidas en los contratos de cesión de derechos de imagen por cantidades incluidas en contratos de cesión de licencia de marca, para evitar los efectos fiscales de la Ley 13/1996”⁷⁷. Los jugadores buscan evitar la Ley 13/1996 para sus intereses, aunque no adecuado que el jugador ceda la marca con su nombre propio e imagen porque nos dice el art. 1 de la Ley de Marcas las nombra como: “todo signo o medio que sirva para distinguir en el mercado productos o servicios de una persona, de productos o servicios idénticos similares de otra persona”⁷⁸.

Posteriormente el TEAC ha expuesto una versión explicando con todo detalle por qué no se puede dar el caso de ceder la licencia de una marca, y dice que: “las relaciones de un jugador con su club están definidas como de carácter puramente laboral (Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio), de manera que no pueden conceptuarse como relaciones entre empresarios o en el marco de empresarios y consumidores, ni como relaciones cosificadas o de propiedad comercial o industrial. Es decir, que las

⁷⁶ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 20 de noviembre de 2003. Pág. 3 y Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 28 de febrero.

⁷⁷ Véase también en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 20 de noviembre de 2003. Antecedente de hecho segundo, pág. 3.

⁷⁸ Artículo 1 de la Ley 17/2001 de Marcas, de 7 de diciembre.

actividades del jugador no son un producto o un servicio autónomo e independiente de su propia significación humana, como persona, que haya que diferenciar de otros productos en el mercado”⁷⁹.

El TEAC concluye diciendo que: “Al tratarse de la cesión del derecho a la imagen, las consecuencias tributarias serán las que derivan de este tipo de contratos, por lo que ha de confirmarse en este punto la liquidación impugnada en cuanto atribuye a las cantidades satisfechas por el reclamante bajo el concepto de adquisición de licencia de marca, el tratamiento tributario que legalmente corresponde a la cesión del derecho de imagen”⁸⁰. El deportista profesional tiene la obligación de tributar por la imputación de rentas obtenidas por la cesión de los derechos de imagen.

5. Conclusiones y opinión personal.

Se puede destacar sobre el tema de este trabajo que el mundo del deporte, destacando el fútbol o el baloncesto, que son deportes en los que intervienen grandes cantidades de dinero durante todo un curso, pero antes que el propio deporte en sí, los protagonistas que son los jugadores pueden llegar a ganar cifras muy elevadas por la explotación de sus derechos de imagen.

Estas situaciones en las que se maneja este dinero, se busca distintos métodos para poder reducir o incluso evitar la imputación de estas cifras. Sí que actualmente se ha tratado de defender con nuevas regulaciones y normas expuestas por la jurisprudencia y los propios órganos administrativos que prohíben estas prácticas.

En nuestro país España se siguen utilizando métodos para poder evitar estos impuestos por parte de los deportistas, ya que se formula la dificultad de cómo se clasifican estos rendimientos por la explotación de sus imágenes. Ya que se provocaba una situación de confusión, se tenía que formar la imputación de rentas por la cesión de

⁷⁹ Véase la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de noviembre de 2003. Antecedente de hecho sexto, pág. 9 y 10.

⁸⁰ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 20 de noviembre de 2003. Fundamento de derecho, pág. 11.



los derechos de imagen que tuvo problemas en su consecución teniendo como finalidad evitar estos impuestos, pero que finalmente no se ha conseguido.

En mi opinión, la regulación que existe actualmente relacionada con la clasificación de la explotación de los derechos de imagen de los deportistas es muy difícil de entender, ya que no aparece regulación estricta por parte de la legislación.

Si no se llega a una solución poniendo medidas firmes, España seguirá siendo un país en el que los propios deportistas profesionales utilizarán métodos para evitar estos impuestos relacionados con la explotación de sus derechos de imagen.

Dejando a un lado la introducción que he mencionado en las conclusiones quiero exponer lo siguiente: La imagen que nos proporciona el propio deportista es la característica que tiene como consecuencia que cada persona sea reconocida. A ello hay que añadir que se producen unos rendimientos. El derecho de imagen se encuentra mencionado en el texto constitucional lo que tiene como consecuencia que el deportista profesional pueda dar la autorización para que se reproduzca su imagen y se comercialice. Por otro lado puede suceder que el titular de la imagen impida esta utilización por parte de terceros sujetos sin un consentimiento suyo previo.

En cuanto al derecho de imagen del deportista profesional puede imponerse a tributación, especialmente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando perciban unos rendimientos por la explotación de este derecho. También puede tributar en el Impuesto sobre el Patrimonio cuando este derecho de imagen es considerado como un elemento patrimonial en el lado del sujeto que lo cede. Igualmente tributará en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en el caso que el derecho a la explotación de la imagen sea por un sujeto de parte del empresario para el desarrollo de su actividad. El deportista profesional puede obtener rendimientos por la explotación de su derecho de imagen y en el cual estará obligado a tributar en el IRPF, ya que se produce una situación económica para obtener estos rendimientos y por ello está obligado ante este impuesto.



Los rendimientos que obtiene el deportista profesional por la explotación de los derechos de imagen van a tributar en el IRPF, y pueden ser calificados como rendimientos del trabajo, de capital mobiliario, rendimientos de actividades económicas o que se imputen rentas por los rendimientos obtenidos por la cesión del derecho de imagen. Para poder aclarar con cuál de los anteriores tipos de rendimientos se definiría, habría que seguir tres aspectos muy importantes como son el proceso de cesión o no por parte del deportista profesional del derecho a explotar la imagen por parte de un tercero, por la propia naturaleza del cesionario y por la parte del derecho que se ha cedido.

Quiero añadir que los rendimientos que se obtienen por la explotación de los derechos de imagen van a establecerse como rendimientos del trabajo en el caso que el deportista profesional esté relacionado con algún club deportivo a través (como hemos comentado en el apartado correspondiente a los rendimientos del trabajo) de un contrato de trabajo. En este contrato de trabajo las dos partes acuerdan, por un lado lo que el club tiene derecho a explotar de la imagen del deportista, como por el otro lado la parte que le corresponde al deportista para que explote su propia imagen. Se calificarán como rendimientos del capital mobiliario procedentes de la explotación de los derechos de imagen del deportista cuando se base en el artículo 25.4 apartado “d)” de la Ley del IRPF, cuando el propio deportista profesional de la autorización que su imagen sea cedida hacia un tercero, da igual que sea persona física que jurídica, que actúa de manera intermediaria entre el sujeto y el club deportivo, no teniendo claro esta una relación laboral.

Por otra parte quiero explicar que se calificaran como rendimientos de actividades económicas los ingresos que obtenga el jugador por ceder su imagen cuando se dé la situación que no cede su derecho ni al club deportivo, ni a la sociedad intermediaria. Para aclararlo mejor, es el propio deportista quien se ocupa de explotar su propia imagen donde busca su propia empresa que contrata para que se encargue de la utilización y comercialización de la imagen.

Y para finalizar con el último rendimiento, se definirá como imputación de rentas por la cesión del derecho de imagen, los beneficios obtenidos cuando se produzca una relación laboral entre el deportista profesional y un club deportivo y exista una



mercantil intermediaria entre ambas partes que tiene el derecho a explotar los derechos de imagen del jugador, y seguidamente se los vende al club deportivo. Con ello se evita que el deportista evite la imputación de rentas y se provoque una situación de fraude.

Sobre la norma que se instaura cuando los beneficios que se obtienen por la explotación de los derechos de imagen superan el 15% del total de la cantidad dineraria obtenida por el contrato laboral, el deportista profesional tiene la obligación de tributar por la cantidad que paga el club deportivo a la empresa intermediaria que obtiene los derechos de imagen del deportista, sumándole además, todas las retenciones que se le adjudican al club, y esa cantidad se verá reducida por la retribución que obtiene el deportista por ceder su imagen a la sociedad mercantil.

Cuando se califican los diferentes rendimientos que se pueden obtener por la explotación de los derechos de imagen, conlleva problemas que surgen ya que los deportistas actúan para poder evitar estos impuestos y reducir su carga fiscal. Por las tres partes; el deportista, el club y la sociedad intermediaria establecen este tipo de contratos laborales para poder librarse de impuestos recabando en una situación de fraude fiscal. Estos contratos se establecen para que el deportista perciba los rendimientos de la explotación del derecho de imagen por parte del club deportivo, con la finalidad de que esta transacción no se produzca entre ellos solamente y así puede reducirse la cantidad tributada.

Nuestra jurisprudencia ha sentenciado estas prácticas de relaciones a tres bandas con el objetivo de evitar impuestos. Se calificarán como rendimientos del trabajo cuando se dan por expuestos todos los contratos menos el que se ha establecido entre el deportista profesional y la sociedad intermediaria. En este caso se está dando por hecho que la parte que es vendida del derecho de explotar la imagen, pertenece al club deportivo. Se calificará como rendimientos del capital mobiliario la contribución que obtenga el deportista cuando si existe y está expuesto el contrato que hemos mencionado, ya que es un contrato que se firma con otra sociedad en vez de con el club.

Otro problema que hemos mencionado en el trabajo es situación que se produce entre un contrato en el que intervienen tanto el deportista, el club deportivo como la



sociedad intermediaria pero tiene la característica de licencias de marca y con ello tienen el objetivo de evitar la imposición de impuestos generado por la explotación de los derechos de imagen. Como hemos nombrado en el trabajo, se sustituye el nombramiento de “prestaciones obtenidas por la explotación del derecho de imagen” por la de “prestaciones obtenidas por la explotación de la marca”. Estas son calificadas como la imputación de rentas por cesión de los derechos de imagen, ya que se une la imagen del deportista a la publicidad de cualquier producto o servicio que se quiere proporcionar.

En mi opinión, tiene que estudiarse más de lo que a día de hoy hace nuestra legislación y jurisprudencia sobre la problemática a la hora de calificarse cada rendimiento donde se corresponde y así, aunque es difícil, poder evitar el fraude fiscal en el deporte.

La utilización del derecho de imagen en este tráfico jurídico abre una situación de crispación, que es completamente particular de cada sujeto. En el tratamiento fiscal de los rendimientos obtenidos, he expuesto varias Sentencias del Tribunal Supremo para realizar mi análisis. Igual que para los órganos administrativos, cuando la cesión del derecho de imagen lleva emparejada una contraprestación económica importante, tiene que ser considerado una potencial fuente de fraude. Ha de considerarse que el negocio jurídico que ayude a esta actividad, se prohíba cuando se considere necesario para que se pueda seguir la norma fiscal. Hemos contemplado que se ha tratado de relacionar la prestación económica del derecho en el mundo del deporte, con la retribución laboral y que pueda ser aplicado un tratamiento diferente al que yo considero que debería darse, que el rendimiento de capital mobiliario.

Esta situación actual provoca que cualquier cesión que se produzca de la imagen de cualquier deportista hacia una empresa o terceros, para que pueda ser explotado, tiene que verse bajo sospecha de fraude. Aun así, la solución que se propone hoy en día sigue siendo la misma, y es que los rendimientos que obtienen por la sociedad que obtiene ese derecho, si más adelante repercuten en el titular del derecho y la misma sociedad, va a estar vinculado mediante un contrato laboral con la parte cesionaria, esto llevará a tributar como rendimiento del trabajo. Quiero decir con esto, que tanto si nos



encontramos ante un intento de fraude como si no, acabará tributando de la misma manera.

Pienso que el derecho a la propia imagen es un derecho rodeado de mucha incertidumbre tanto para su naturaleza como en el modo de tratamiento. Es un derecho con un componente personal que pienso no puede realizarse un tratamiento genérico del mismo y siempre hay que hacer un análisis detallado según qué caso. Este análisis tiene que estar influenciado por los principios generales del Derecho y evitar cualquier manipulación de la forma que más de beneficio, tanto para el titular del derecho como a las partes que intervienen.



6. Bibliografía.

CARMONA FERNÁNDEZ, N.: “Derechos de imagen y transparencia fiscal”, Tribuna Fiscal, núm. 79, 1997, págs. 59-67.

CAZORLA PRIETO, L.M. y CORCUERA TORRES, A.: “Los Impuestos del Deporte”, Aranzadi, Pamplona, 1999.

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 de trabajo personal”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, Pamplona, 2003.

ESTATUTO DE LOS TRABAJADORES, aprobado en la Ley 8/1980 de 10 de marzo.

FELICIANO CASANOVA, F. y LANDA AGUIRRE, I.: “El tratamiento de los derechos de explotación de la imagen”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, Pamplona, 1997.

FALCON Y TELLA, R.: “El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas”, Cívitas: Revista española de derecho deportivo, núm. 9, 1998, págs. 5-12.

GONZALEZ DEL RIO, J.M.: “Derechos de imagen del futbolista profesional y jurisdicción competente”, Revista Doctrinal Aranzadi Social, núm. 4/2012/2012, Pamplona, 2012.

Ley 26/2014, de 27 de Noviembre, por la que se modifica 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.



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.

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.

MAGRANER MORENO, F.: “Tributación de artistas y deportistas”, CISS, Valencia, 1995.

MARTIN MORO, M: La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales, Tesis doctoral, Itziar, 2012.

MENÉNDEZ MORENO, A.: “Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en AAVV, Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Lex Nova, Valladolid, 2000, págs. 625-643.

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

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, Instituto de estudios fiscales, Madrid, 1997, págs. 87-100.

SEMPERE RODRÍGUEZ, C.: Comentarios a la Constitución Española de 1978, Tomo II. Madrid: Edersa, 1996.

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



URQUIZU CAVALLÉ, A.: “La tributación de las rentas obtenidas por los futbolistas extranjeros en España”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 16, 2006, págs. 251-283.





7. Utilización de Jurisprudencia.

Sentencia del Tribunal Supremo, STS de 11 de abril de 1987 (RJ/1987/2703).

Sentencia del Tribunal Constitucional, STC de 25 de Abril de 1994 (RTC 1994/117).

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), STS de 25 de junio de 2008 (JR/2008/3282).

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), STS de 1 julio 2008 (RJ/2008/4028).

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2), STS de 16 de noviembre de 2009 (RJ/2009/8011).

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2), STS de 26 de noviembre de 2009 (RJ/2010/3954).

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2), STS de 13 de marzo de 2012 (RJ/2012/3362).

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Social, Sección 1ª), STS de 26 de noviembre de 2012 (RJ/2012/11062).