



Universidad  
Politécnica  
de Cartagena



FACULTAD DE  
CIENCIAS DE LA  
EMPRESA

U P C T

# LA TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN DE LOS DEPORTISTAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Sheila del Río Serrano

Directora: María del Carmen Pastor del Pino

Trabajo Fin de Grado para la obtención del título de  
Graduada en Administración y Dirección de Empresas

Curso 2013/2014

## ÍNDICE

1. Abreviaturas.....	Pág. 3
2. Introducción.....	Pág. 4
3. Los derechos de imagen. Definición y regulación.....	Pág. 6
3.1. El concepto de imagen y de derecho de imagen.....	Pág. 6
3.2. La protección y explotación de los derechos de imagen.....	Pág. 10
4. La fiscalidad de los derechos de imagen: la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	Pág. 14
4.1. Los derechos de imagen como capacidad económica sujeta a gravamen en España.....	Pág. 16
4.2. La tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los derechos de imagen.....	Pág. 17
4.2.1. La calificación como rendimientos del trabajo.....	Pág. 18
4.2.2. La calificación como rendimientos del capital mobiliario.....	Pág. 28
4.2.3. La calificación como rendimientos de actividades económicas.....	Pág. 33
4.2.4. La calificación como imputación de rentas por cesión de derecho de imagen.....	Pág. 34
4.3. Reflexión final.....	Pág. 41
5. Conclusiones.....	Pág. 43
6. Anexo de jurisprudencia.....	Pág. 47
7. Bibliografía.....	Pág. 48

## 1. Abreviaturas.

AFP	=	Actividad del Fútbol Profesional
AN	=	Audiencia Nacional
Art.	=	Artículo
Arts.	=	Artículos
AA.VV.	=	Autores Varios
BOE	=	Boletín Oficial del Estado
CC	=	Convenio Colectivo
CE	=	Constitución Española de 1978
ET	=	Estatuto de los Trabajadores
IAE	=	Impuesto sobre las 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
LO	=	Ley Orgánica
Núm.	=	número
p. ej.	=	por ejemplo
<i>óp. cit.</i>	=	en la obra citada
pág.	=	página
Págs.	=	páginas
RAE	=	Real Academia Española
RD	=	Real Decreto
Sig.	=	siguiente
Ss.	=	siguientes
SAN	=	Sentencia de la Audiencia Nacional
STC	=	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	=	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	=	Tribunal Constitucional
TEAC	=	Tribunal Económico Administrativo Central
TS	=	Tribunal Supremo
TFG	=	Trabajo de Fin de Grado

## 2. Introducción.

El deporte puede ser un tema más o menos interesante para la mayoría de la población, que puede ser tratado en su día a día, pero los datos estadísticos reflejan la importancia de éste. En 2010, el 31,4 por ciento de la población española leía los periódicos deportivos al menos una vez a la semana, y el 40 por ciento lo practicaba, siendo la natación (22.4 por ciento), el ciclismo (19.8 por ciento) y el fútbol (17.9 por ciento) los tres deportes más practicados por los españoles<sup>1</sup>. Estos datos nos pueden dar una ligera idea sobre la magnitud e importancia que tiene el deporte en España, magnitud e importancia que se eleva si se analiza éste desde la perspectiva de la economía española.

Desde los años noventa, la Administración Tributaria está llevando a cabo una importante actividad de recaudación de impuestos evadidos por parte de los deportistas. Este control se centra especialmente en el tema de los ingresos recibidos procedentes de la explotación de sus derechos de imagen y no declarados. Esta evasión de impuestos se producía gracias a las normas existentes desde los años ochenta (momento en el que los deportistas de alto rendimiento comenzaron a obtener contraprestaciones por la explotación de su imagen. Contraprestaciones que en la mayoría de casos superaban los rendimientos obtenidos por el propio trabajo). Estas normas permitían que los deportistas pudiesen crear sociedades o utilizar las que ya se encontraban operativas en territorios considerados paraísos fiscales cuyo objeto era ceder la explotación del derecho de imagen del jugador al club o a otra sociedad mercantil, y de esta manera reducir la carga fiscal (del 56 por ciento de los ingresos salariales sometidos al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) al 35 por ciento que debería pagar la sociedad por el Impuesto de Sociedades (también, IS) por los ingresos de la explotación).

Para poder hacernos una idea sobre la magnitud económica que tiene el deporte en España solo hay que nombrar un caso de fraude fiscal y la cantidad defraudada, caso de Lionel Andrés Messi y 4.164.675 € defraudados a la Administración Tributaria por los ingresos obtenidos por la explotación de su imagen durante 3 años. Este es un caso, pero

---

<sup>1</sup>Datos obtenidos del anuario de estadísticas deportivas de 2014, capítulo 11. [www.mecd.gob.es/servicios-al-ciudadano-mecd/dms/mecd/servicios-al-ciudadano-mecd/estadisticas/deporte/anuario-deporte/Anuario\\_de\\_Estadisticas\\_Deportivas\\_2014.pdf](http://www.mecd.gob.es/servicios-al-ciudadano-mecd/dms/mecd/servicios-al-ciudadano-mecd/estadisticas/deporte/anuario-deporte/Anuario_de_Estadisticas_Deportivas_2014.pdf), págs. 132, 137 y 139.

no el único, y mucho menos es un caso aislado. Actualmente están saliendo a la luz muchos otros supuestos de evasión de impuestos por parte de los deportistas, siendo el fútbol el deporte que más dinero mueve, pero desde luego no es el único deporte en el que esto ocurre.

Retomando el tema, desde los años 90 se ha ido empleando por parte de los deportistas este mecanismo para reducir la tributación, lo que provocó que en 1996 la legislación tuviese que modificar la normativa de IRPF para adecuarla a la situación actual en la que se encontraban los derechos de imagen dentro del mundo del deporte. Sobre la tributación de los derechos de imagen de los deportistas se centra el presente trabajo: en concreto se centra en la problemática de la calificación de las rentas percibidas por su explotación en el IRPF.

Este Trabajo Fin de Grado consta de dos partes principales. La primera parte versará sobre el derecho de imagen en sí. Comenzaremos con las definiciones básicas que necesitamos conocer. La primera será la definición de imagen que nos proporciona la Real Academia Española (en adelante, RAE) con los diferentes tipos de imagen que nos podemos encontrar, pero nosotros nos centraremos en la imagen que es susceptible de ser explotada, y por tanto de la que se puede obtener rendimientos, es decir, de la imagen pública. También tendremos en cuenta definiciones aportadas por la doctrina científica y por la propia jurisprudencia.

A continuación nos centraremos en la definición del derecho de imagen, derecho que se encuentra regulado y articulado en la propia Constitución Española de 1978 (desde ahora, CE). Al igual que con la definición de imagen, tendremos en cuenta definiciones de la doctrina administrativa y científica, destacando las características de este derecho.

Este derecho a la imagen es un derecho fundamental que goza de una protección especial frente a terceros. Esta protección se regula en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, la Protección Civil del Derecho de Honor, a la Intimidación Personal y Familiar y a la Propia Imagen. A partir de esta Ley, comentaremos lo que se consideran intromisiones ilegítimas que vulneran este derecho, pero también comentaremos como la cesión del derecho de explotación de la imagen del deportista por parte de éste, anula este tipo de intromisiones.

La segunda parte versará sobre el tema principal del trabajo: el contribuyente y su tributación en el IRPF por los rendimientos obtenidos de la explotación de los derechos de imagen. Nos vamos a centrar en el IRPF y no en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) o en el Impuesto sobre el Patrimonio (también, IP) (impuestos en los que también puede tributar los derechos de imagen), puesto que es el impuesto en el que mayor repercusión tiene los rendimientos obtenido por la explotación de los derechos de imagen y en el que mayor importancia económica posee. Esta parte constará de dos apartados: uno sobre el aspecto material que tiene el derecho, y que por tanto da lugar a que el deportista tenga una capacidad económica reconocida; y, un segundo que ya estudia en fondo la aportación que tienen los derechos de imagen en los distintos tipos de rendimientos que tributan en el IRPF. En esta última parte se tratarán cada uno de los rendimientos (del trabajo, de capital mobiliario, de actividades económicas e imputación de renta por cesión de derecho de imagen), definiéndolos y estableciendo las condiciones para que los rendimientos obtenidos se califiquen como un tipo u otro, planteando los principales problemas que tienen lugar en cada uno de ellos.

Para tratar estos asuntos y llegar a una conclusión sobre los problemas que se irán produciendo a lo largo del trabajo, vamos a manejar documentos derivados de las distintas fuentes jurídicas. Entre las fuentes utilizadas se hallan las normas sobre las que versaremos nuestro tema. Así, destacan: la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Estatuto de los Trabajadores o el Convenio Colectivo para la Actividad del Fútbol Profesional, entre otras. También se ha efectuado una revisión de la doctrina administrativa más relevante, así como también de la principal doctrina científica que ha escrito sobre el tema, lo que nos aportará puntos de vista muy diferentes sobre los distintas cuestiones que se van a tratar.

### **3. Los derechos de imagen. Definición y regulación.**

En los últimos meses se han publicado varios casos de fraude fiscal por parte de deportistas profesionales ala Administración Tributaria, como el caso de Messi o Neymar. Este fraude fiscal está relacionado con la no declaración de los rendimientos obtenidos por la explotación de la imagen de éstos. Este tema ha dado lugar a muchas

preguntas, ya que es tan desconocido para los deportistas como para la sociedad. La pregunta principal que se hacen tanto los medios de comunicación como el resto de la población española es: ¿cómo y por qué conceptos tributan los deportistas profesionales? Y sobre todo, ¿cómo tributan los derechos de imagen?

### **3.1. El concepto de imagen y de derecho de imagen.**

Antes de adentrarnos en la cuestión principal e intentar resolver las principales dudas, tenemos que empezar desde la base y entender muy bien qué significa cada concepto relacionado con nuestro tema principal, la tributación de los derechos de imagen del deportista en el IRPF. Por esto vamos a comenzar con la definición de imagen, es decir, qué se entiende por imagen.

Según la RAE se entiende por imagen a la figura, representación, semejanza y apariencia de algo. Es decir, cualquier idea u objeto que represente o asemeje a una persona en concreto<sup>2</sup>. Dicha imagen se puede distinguir en cuatro tipos: imagen accidental, pública, real y virtual. En este trabajo nos vamos a centrar en la imagen pública, pues ésta es el conjunto de rasgos que caracterizan ante la sociedad a una persona o entidad, y por tanto la que se explota para obtener beneficios. Dichos rasgos son “los más característicos, propios e inmediatos de una persona como son la imagen física, la voz o el nombre, cualidades definitorias del ser propio”<sup>3</sup>. En este concepto también se pronuncia el Tribunal Constitucional (en adelante, TC), que indica que la imagen física o aspecto físico “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”<sup>4</sup>. En este sentido también se pronuncia el Tribunal Supremo (en adelante, TS), de acuerdo con la definición de la RAE, que define la imagen como “la figura, representación, semejanza o apariencia de una cosa; pero a los efectos que ahora nos

---

<sup>2</sup>Como por ejemplo una estatua de cera de Cristiano Ronaldo en el museo de cera de Madrid o una foto de Gabi en una revista del corazón.

<sup>3</sup>Véase sentencia del Tribunal Constitucional, STC de 25 de Abril de 1994 (RTC 1994/117). Fundamento jurídico tercero, pág. 9.

<sup>4</sup>Véase sentencia del Tribunal Constitucional (Sala segunda), STC de 26 de marzo de 2001 (RTC 2001/81). Fundamento jurídico segundo, pág. 52.

interesan, ha de entenderse que equivale a la representación gráfica de la figura humana mediante un procedimiento mecánico o técnico de reproducción”<sup>5</sup>.

Sobre este concepto también han querido pronunciarse autores como O’CALLAGHAN, que en la misma línea, expresa que “la imagen es la representación gráfica de la figura humana visible y reconocible”<sup>6</sup>. En este aspecto, es clarificadora la definición que efectúa LOSADA DÍAZ en su artículo: “la imagen es, ante todo y para empezar, un fenómeno mental y un fenómeno total. Mental, porque sólo se encuentra en el cerebro de los sujetos que la interiorizan y total, porque reúne en un mismo constructo todas las experiencias, percepciones, informaciones y valoraciones que el sujeto decide asociar a una determinada realidad”<sup>7</sup>. Dicha realidad, en nuestro caso, es el deportista al que le asociamos una imagen. Socialmente, cuando preguntamos qué imagen tiene una persona sobre un deportista, no solo te dicen cómo es físicamente, de hecho es lo menos usual, sino que su respuesta se basa en cómo creen que es por su actitud en el terreno de juego o en las entrevistas.

Una vez conocidos los tipos de imagen que puede tener una persona, nos centraremos en la imagen física, pues es ésta la consecuente de que el deportista profesional pueda obtener rendimientos a través de la explotación de la misma.

A continuación, debemos tener constancia de si tenemos algún derecho reconocido respecto a nuestra imagen. Esto es así, las personas tenemos un derecho recogido en el artículo 18.1 de la CE que expresa lo siguiente: “se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen”<sup>8</sup>.

Basándose en el derecho comentado, el TC define el derecho a la propia imagen como “un derecho de 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

---

<sup>5</sup>Véase sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo civil), STS de 11 de abril de 1987 (RJ 1987/2703). Fundamento de derecho primero, pág. 2.

<sup>6</sup>O’CALLAGHAN, X.: Lección 13ª “Los derechos de la personalidad” de *Compendio de Derecho Civil*, Tomo I (parte general), Edersa, 2004.

<sup>7</sup>LOSADA DÍAZ, J.C.: *Acercamiento al estudio de la Imagen Publicada: definición y casos*, <http://goo.gl/U1Z07x>, pág. 1.

<sup>8</sup>Véase art. 18.1 de la Constitución Española de 1978.

información gráfica generada por sus rasgos físicos personales que puede tener difusión pública”<sup>9</sup>.

El Tribunal Económico Administrativo Central (también, TEAC) también toma partida en este asunto utilizando la definición del Tribunal Supremo en una de sus resoluciones: “el derecho de imagen se configura en nuestro ordenamiento jurídico como un derecho fundamental, que se define por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo 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”<sup>10</sup>.

Algunos autores definen el derecho de imagen en la misma línea haciendo referencia a su aspecto positivo y negativo. Según O’CALLAGHAN se define el derecho de imagen como “el derecho a reproducir y publicar la propia imagen y de impedir a tercero no autorizado a obtenerla, reproducirla y publicarla y tiene el aspecto positivo de disponibilidad de la propia imagen y el aspecto negativo de la exclusión de los demás”<sup>11</sup>.

Respecto a esto, el TC también se expresa en ese sentido comentando lo siguiente: “la facultad otorgada por este derecho, en tanto que derecho fundamental, consiste en impedir la obtención, reproducción, difusión de la propia imagen por parte de un tercero no autorizado, sea cual sea la finalidad, -informativa, comercial, científica, cultural (...),- perseguida por quien la capta o difunde”<sup>12</sup>

SEMPERE RODRÍGUEZ encamina por el contrario el comentario sobre este derecho por la vía de la intromisión de terceros, escribiendo que el derecho a la propia imagen “constituye un derecho autónomo, que en algunos casos puede estar ligado a las intromisiones ilegítimas al derecho al honor, como en el caso de trucajes de fotografías,

---

<sup>9</sup>Véase sentencia del Tribunal Constitucional (Sala segunda), STC de 26 de marzo de 2001 (RTC 2001/81). Fundamento jurídico segundo, pág. 52.

<sup>10</sup>Véase la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 17 de noviembre de 1999. (JT/1999/1915). Fundamento de derecho tercero, pág. 7.

<sup>11</sup>En este sentido, O’CALLAGHAN, X.: Lección 13ª “Los derechos de la personalidad” de *Compendio de Derecho Civil*, Tomo I (parte general), Edersa, 2004.

<sup>12</sup>Véase sentencia del Tribunal Constitucional (Sala segunda), STC de 26 de marzo de 2001 (RTC 2001/81). Fundamento jurídico segundo, pág. 52

o a la intimidad, lo que ocurre cuando se toman imágenes en lugares reservados, pero en otros supuestos tiene sustantividad propia”<sup>13</sup>.

En cambio, TRILLO GARCÍA establece que “el derecho a la propia imagen viene a salvaguardar un ámbito propio y reservado, aunque no íntimo, frente a la acción y conocimiento de los demás; un ámbito necesario para poder decidir libremente el desarrollo de la propia personalidad y, en definitiva, un ámbito necesario según las pautas de nuestra cultura para mantener una calidad de vida humana”<sup>14</sup>.

Conforme a las definiciones expuestas, el derecho de imagen es un derecho peculiar, pues es un derecho personal e irrenunciable, como todos los derechos recogidos en dicha norma, pero que se puede ceder a terceros. Personal porque pertenece a una única persona en concreto, es decir, no se puede compartir con otra persona, e irrenunciable porque es un derecho adherido a la persona, un derecho que bajo ningún concepto puede la persona desprenderse de él o negarse a tenerlo. Su aspecto de poder ser cedido lo explicaremos más adelante.

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

Ahora que sabemos que es el derecho de imagen, es muy importante conocer cómo está protegido frente a terceras personas. La protección a la propia imagen de toda persona está recogida en la Constitución Española de 1978.

El derecho a la imagen es un derecho fundamental que se encuentra en la Sección 1ª “De los derechos fundamentales y de las libertades públicas”, del Capítulo II “Derechos y Libertades”, del Título I “De los derechos y deberes fundamentales” de la CE.

La ubicación del derecho en el Título I indica que goza de un máximo grado de protección, lo que en caso de vulneración del derecho de imagen permite que la persona

---

<sup>13</sup>SEMPERE RODRÍGUEZ, C.: *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Tomo II. Madrid: Edersa, 1996, pág. 497.

<sup>14</sup>TRILLO GARCÍA, A.R.: “Derechos de imagen, su carácter salarial y su inclusión en la base reguladora de accidentes de trabajo”, *Revista Jurídica del Deporte*, núm.26, <http://goo.gl/tNn20l> BIB 2009/509, Aranzadi, Pamplona, 2009, pág. 2.

cuyo derecho ha sido vulnerado plantee un recurso de amparo al TC pues así lo dicta el artículo 53.1 y 2 de la Constitución<sup>15</sup>.

Esta protección continúa regulándose en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, la Protección Civil del Derecho de Honor, a la Intimidación Personal y Familiar y a la Propia Imagen (en adelante, Ley 1/1982). Dicha Ley establece en su artículo 1.1 que: “el derecho fundamental al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, garantizado en el artículo 18 de la Constitución, será protegido civilmente frente a todo género de intromisiones ilegítimas”, añadiendo en su punto 3 que “la renuncia a la protección prevista será nula, sin perjuicio de los supuestos de autorización o consentimiento”<sup>16</sup>.

Sobre la base de estos artículos de la Ley 1/1982, el TEAC expresa en una resolución lo establecido sobre el derecho a la propia imagen y su posibilidad de cesión. Esto es lo referido sobre dicho derecho: “es, como señala el artículo 1, apartado 3 de la Ley 1/1982, un derecho irrenunciable, inalienable e imprescriptible. Pero esas notas no se oponen a la posible manifestación de voluntad del titular de no ejercer el derecho que le corresponde para determinados y específicos fines y bajo circunstancias y formas expresamente pactadas. Es decir, se trata de un derecho ejercitable «erga omnes», y en ello descansa la facultad de su aprovechamiento, la posibilidad de utilizar el nombre, la voz o la imagen, como expresa el artículo 7.6, en relación con el 2.2 de la citada Ley Orgánica de 1982, para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga, como si se tratara de un bien patrimonial. De dichos preceptos se desprende la distinción entre el derecho a la propia imagen y el derecho a su explotación económica, así como la posibilidad de que el titular ceda este último a un tercero”<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> Así indica el artículo 53 CE: “1. Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161, 1, a). 2. Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30”.

<sup>16</sup> Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, la Protección Civil del Derecho de Honor, a la Intimidación Personal y Familiar y a la Propia Imagen. Boletín Oficial del Estado, 14 de mayo de 1982, núm. 115, pág. 3.

<sup>17</sup> Véase la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 17 de noviembre de 1999. (JT/1999/1915). Fundamento de derecho tercero, pág. 7.

Como ya hemos comentado anteriormente, es el consentimiento a la cesión del derecho lo que dará lugar a la inexistencia de vulneración de este derecho, de tal modo que: “no se apreciará la existencia de intromisión ilegítima en el ámbito protegido cuando estuviere expresamente autorizada por Ley o cuando el titular del derecho hubiere otorgado al efecto su consentimiento expreso”<sup>18</sup>. La realización de la cesión del derecho, como bien estableció el TEAC “no implica el desprendimiento absoluto y definitivo del derecho sino únicamente la parcial entrega, y para determinados fines, de alguna de las facultades que lo integran”<sup>19</sup>. Lo que quiere decir que el cesionario no posee el derecho de la propia imagen del cedente, sino la parte económica de este derecho.

Por otro lado, cuando no se presta el comentado consentimiento y un tercero decide por el mismo utilizar la imagen de una persona se considera que se produce una intromisión ilegítima. Las intromisiones ilegítimas que se pueden llevar a cabo son las que se encuentran reguladas por el artículo 7 de la Ley 1/1982<sup>20</sup>. De las indicadas por el precepto cabe destacar las referidas a “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”, así como la relativa a “la

---

<sup>18</sup>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.

<sup>19</sup>Véase también la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 17 de noviembre de 1999. (JT/1999/1915). Fundamento de derecho tercero, pág. 7.

<sup>20</sup>Así dicta 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 imputación de hechos o la manifestación de juicios de valor a través de acciones o expresiones que de cualquier modo lesionen la dignidad de otra persona, menoscabando su fama o atentando contra su propia estimación. 8. La utilización del delito por el condenado en sentencia penal firme para conseguir notoriedad pública u obtener provecho económico, o la divulgación de datos falsos sobre los hechos delictivos, cuando ello suponga el menoscabo de la dignidad de las víctimas.”

utilización del nombre, de la voz o de la imagen de una persona para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga”<sup>21</sup>.

De este modo, no se considera intromisión ilegítima si la persona propietaria del derecho de imagen autoriza a un tercero la utilización de ésta, por lo que nos encontraríamos ante una cesión de explotación del derecho de imagen del cedente<sup>22</sup>.

Centrándonos en el ámbito que nos ocupa, no cabe duda de que existe la posibilidad de que un deportista profesional decida comercializar con su imagen, cediendo el derecho de explotación a un tercero a cambio de una retribución. Así lo afirma de forma irrefutable la propia jurisprudencia al indicar que “cabe la celebración de negocios jurídicos sobre disposición de determinados aspectos de los derechos fundamentales, como el "derecho de imagen", entendido como ejercicio de un derecho patrimonial de la propia imagen”. Ahora bien, siempre y cuando dicha explotación no produzca una “colisión o suponga una excepción al régimen general de indisponibilidad e irrenunciabilidad de estos derechos, o permisión a la intromisión ilegítima”<sup>23</sup>.

En el mismo sentido, el TEAC expuso en una resolución que, según la Ley 1/1982, “el derecho a la propia imagen es irrenunciable e intransferible de una forma abstracta oglobal, si bien admite la limitación voluntaria y, sobre todo, parcial del mismo a cambio de dinero u otra ventaja material”<sup>24</sup>, es decir, da por posible la obtención de beneficios a cambio de la cesión del derecho de imagen y su posterior explotación por parte del cesionario.

La dicha explotación del derecho de imagen implica “la creación o ejecución de un derecho económico sobre la imagen. El aspecto patrimonial de la explotación de la imagen, no supone renuncia al derecho fundamental, sino la comercialización de uno de

---

<sup>21</sup>Expresado en el artículo 7 de la Ley Orgánica 1/1982.

<sup>22</sup>En este sentido, existe un Modelo de autorización de derechos de imagen que se cumplimenta y permite la fácil cesión por parte del deportista al cesionario de su derecho de imagen, así como la fácil explotación de los derechos del deportista por parte del cesionario.

<sup>23</sup>Véase las siguientes sentencias: sentencia de la Audiencia Nacional, SAN de 13 de marzo de 2003 (JUR 2007/36818), sentencia de la Audiencia Nacional, SAN de 4 de julio de 2002 (JT 2003/206), sentencia de la Audiencia Nacional, SAN de 13 de junio de 2002 (JT 2003/101).

<sup>24</sup>Véase la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 17 de noviembre de 1999. (JT/1999/1915). Antecedente de hecho segundo, pág. 3.

sus aspectos, el material”<sup>25</sup>. Este aspecto material que tiene el derecho de imagen es el que le proporciona el rendimiento al deportista y el que genera las dudas y los principales problemas tributarios sobre los que centramos nuestro estudio, y que pasamos a desarrollar.

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

Como ya es de suponer, los contribuyentes en los que nos centraremos son los deportistas profesionales, y dentro de éstos, en los que tributarán en el IRPF, al ser éste el impuesto que por excelencia grava los rendimientos que derivan de la explotación de los derechos de imagen<sup>26</sup>. Como todo contribuyente del IRPF, los deportistas profesionales que trabajan por cuenta ajena, deberán tributar por la obtención de los rendimientos obtenidos como persona física. Los deportistas se considerarán contribuyentes cuando residan en España cumpliendo las condiciones establecidas<sup>27</sup> o cuando acrediten su nueva residencia en un país o territorio considerado como paraíso fiscal<sup>28</sup>.

En nuestro caso, nos vamos a centrar en los rendimientos que reciben los deportistas por la explotación de su imagen: ya sea dentro de la relación laboral, lo que derivaría de una relación contractual previa (por ejemplo, el futbolista que pertenece a un club de fútbol y le cede los derechos de explotación a éste); o, de un contrato extra laboral, lo que se produciría cuando el deportista cede, en su caso, la explotación a una empresa distinta de la que depende deportivamente. A continuación vamos a desarrollar la especialidad que poseen los deportistas profesionales como trabajadores.

Los deportistas profesionales se caracterizan por la relación laboral especial por la que se rigen, es decir, tienen unas condiciones especiales respecto a su contrato que se

---

<sup>25</sup>También así la sentencia de la Audiencia Nacional, SAN de 13 de marzo de 2003 (JUR 2007/36818). Fundamento jurídico quinto, pág. 3.

<sup>26</sup> La actividad del deporte puede generar otros gravámenes tributarios, relacionados con el Impuesto sobre las Actividades Económicas, el Impuesto sobre Valor Añadido o con el Impuesto sobre el Patrimonio.

<sup>27</sup> Las condiciones se especifican en el artículo 9.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio. Se resumen en permanecer más de 183 días, durante el año natural, en territorio español y que radiquen en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos.

<sup>28</sup> Así lo establece el artículo 8 de la LIRPF. Los deportistas tributarán en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

materializan en la contratación y en la extinción del contrato. Esta especialidad se la otorga el Estatuto de los Trabajadores (también, ET), y se desarrolla en el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales (RD 1006/1985, en adelante), y así lo hace constar el TEAC aclarando en una resolución que, “según el artículo 2 del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por la Ley 8/1980, de 10 de marzo, los deportistas profesionales tienen una relación laboral de carácter especial con los clubes en los que prestan sus servicios”<sup>29</sup>.

Así, el RD 1006/1985 establece en su artículo 1.2 que “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”. Dicha retribución va a ser el epicentro de nuestro trabajo.

Una vez que tenemos constancia de quiénes van a ser los contribuyentes y cuál va a ser el objeto de tributación, vamos a especificar cuáles son los tipos de rendimientos por los que el deportista profesional va a tributar.

Como ya hemos dicho anteriormente, el hecho imponible del impuesto es la obtención de renta por el contribuyente. Los rendimientos que componen la renta de nuestro contribuyente son básicamente los rendimientos del trabajo, los rendimientos de capital, en especial los de capital mobiliario del 25.4, los rendimientos de las actividades económicas y las imputaciones de rentas que se establezcan por ley, que en este caso se trata de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen.

Aunque el deportista puede obtener rendimientos de cualquier clase, en nuestro tema nos vamos a centrar en los rendimientos específicos que le otorga la explotación de su imagen, ya sea de manera directa por él mismo o mediante la cesión del derecho de su imagen a un tercero y por consiguiente la explotación de éste por dicho tercero.

A partir de aquí, ya podemos trazar la problemática principal que se plantea en el tema que nos ocupa. Dicho problema es qué tipo de rendimiento será la retribución que

---

<sup>29</sup>Véase la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 17 de noviembre de 1999. (JT/1999/1915). Antecedente de hecho segundo, pág. 3.

obtiene el deportista profesional por la explotación de su imagen dentro de su tributación en el IRPF. Éste problema es el objeto concreto del trabajo.

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

Como ya hemos comentado anteriormente, el derecho de imagen tiene un aspecto material que permite comercializar con él, y que le da la oportunidad al deportista de obtener un rendimiento económico. La explotación de este aspecto material puede ser llevada a cabo por él mismo, o por parte de un tercero que goza del derecho de explotación de la imagen del deportista. Es por esto que los derechos de imagen dan lugar a que el sujeto pasivo, es decir, el deportista profesional, tenga capacidad económica sujeta a gravamen en España, ya que al obtener esos rendimientos contraen unas obligaciones con el sistema tributario español, principalmente en la contribución en el IRPF, pero también en otros impuestos como el IP, en cuanto que se considera el derecho de imagen como un patrimonio en titulación del cesionario en el momento del devengo, o el IVA, en cuanto el derecho a la explotación de la imagen sea entregado por un empresario a título oneroso en el desarrollo de su actividad empresarial.

La explotación, como ya hemos comentado, la puede llevar a cabo el deportista o un tercero que disfruta de la cesión consentida por éste 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 vinculado 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 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 última”<sup>30</sup>.

En resumen, esa parte material que tiene el derecho de imagen es la que produce que la aparición del deportista en cualquier medio de comunicación de lugar a que perciba una

---

<sup>30</sup> 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*, núm. 42, <http://goo.gl/xwJsV6>, BIB 2003/420, Aranzadi, Pamplona, 2003, pág. 3.

remuneración, sea quien sea el poseedor del derecho de explotación, y por consiguiente que tenga capacidad económica para tributar en el IRPF en España.

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

Los deportistas profesionales, como ya hemos dicho anteriormente, obtienen rendimientos de diversa naturaleza, pero nos vamos a centrar en los que obtienen por aparecer en un anuncio publicitario, en una revista o simplemente por jugar un partido. Estos rendimientos son lo que se generan por la explotación de la imagen de un deportista profesional. Es necesario que, para que el contribuyente pueda obtener dichos rendimientos, firme un contrato con una club u otra entidad (independientemente de si es deportiva o una sociedad mercantil) por el que reciba una percepción económica por la utilización de su imagen. Estos contratos de los deportista profesionales “han venido suscitando numerosas dificultades de calificación jurídica, de manera muy especial desde el prisma del tratamiento fiscal y tributario que se haya de otorgar a los beneficios así obtenidos”<sup>31</sup>.

Los beneficios que recibe el deportista, como bien se regula a lo largo del capítulo II (definición y determinación de la renta gravable) del título III (Determinación de la base imponible) y de la sección 4ª (Derechos de imagen) del título X (Regímenes especiales) 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 Patrimonio (en adelante, LIRPF), tributará en IRPF, pero dependiendo de si el deportista cede o no la explotación de sus derechos de imagen y de quién provenga dicha retribución, se calificará como un tipo de rendimiento u otro. Estos rendimientos pueden ser de trabajo (si el deportista profesional los recibe dentro de una relación laboral con un Club), de actividades económicas (si no trabaja para un Club determinado, es decir, es un deportista individual e independiente de clubes o entidades deportivas), de capital mobiliario del 25.4 d) (si cede la explotación de los derechos de imagen a un tercero) y de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen (si el derecho de explotación es cedido a una empresa interpuesta entre el

---

<sup>31</sup>Véase sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Social, Sección 1ª), STS de 26 de noviembre de 2012. (RJ/2012/11062). Fundamento de derecho quinto, pág. 7.

deportista y el Club). A continuación vamos a explicar la relación entre la explotación de derecho de imagen y dichos rendimientos.

#### **4.2.1. La calificación como rendimientos del trabajo.**

El primero de los tipos de rendimientos que se estipulan en la LIRPF es el rendimiento del trabajo. Como su propio nombre indica, el deportista profesional obtendrá este tipo de rendimiento cuando decida prestar su trabajo a un Club o entidad deportiva. Para ello se debe firmar un contrato laboral entre ambas partes. Es en este contrato donde se establecen todas las cantidades de dinero que recibirá el deportista durante todas las temporadas estipuladas en el contrato. Estas contraprestaciones de muy diferente índole tributarán en el IRPF como rendimientos del trabajo.

Antes de explicar la contribución de los derechos de imagen a este rendimiento, vamos a definir algunos conceptos necesarios para comprender todo el entramado que se genera en el día a día del mundo fiscal-deportivo. Lo más importante es tener claro qué se entiende por rendimientos del trabajo. Como bien indica su nombre y se establece en la LIRPF, “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”<sup>32</sup>. En definitiva, es todo lo que cobra el deportista profesional por tener contrato con un equipo, ya sea en dinero o en especie. Las principales contraprestaciones que recibe un deportista son: sueldos y salarios, remuneraciones en concepto de gastos de representación y dietas y asignaciones para gastos de viaje, entre otros.

Sin duda alguna, la contraprestación más importante para el deportista, por su magnitud económica, es el salario, que según el ET, es “la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de

---

<sup>32</sup>Art. 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio.

los servicios laborales por cuenta ajena”<sup>33</sup>. Un ejemplo son los conceptos salariales que constituyen la retribución de un futbolista profesional. Éstos son los siguientes: prima de contratación o fichaje, prima de partido, sueldo mensual, pagas extraordinarias, plus de antigüedad, rentas en especie (entrega o uso de una vivienda o un vehículo, por ejemplo) y derechos de explotación de imagen en su caso<sup>34</sup>.

Teniendo claro que los derechos de explotación de la imagen del deportista se contabilizan como salario y que el salario tributa en el IRPF como rendimientos del trabajo, podemos decir que los beneficios obtenidos por la explotación de la imagen del deportista retribuidos por el Club tributarán en el IRPF como rendimientos del trabajo. A continuación vamos a explicar todo lo relacionado con ello y los problemas que suscita este rendimiento.

El supuesto en el que la retribución que recibe el deportista profesional por la explotación de su imagen se considera rendimientos del trabajo puede ser de fácil deducción, y así lo expresa la LIRPF, “tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial”<sup>35</sup>. Un ejemplo clarificador es el Convenio Colectivo para la Actividad del Fútbol Profesional (CC para la AFP)<sup>36</sup> que en su artículo 28 establece: “para el caso de que el futbolista explote en su propio nombre sus derechos de imagen, por no haber sido estos cedidos temporal o indefinidamente a terceros, la cantidad que el Club/SAD satisfaga a aquel por la utilización de su imagen, nombre o figura con fines económicos, tendrá la consideración de concepto salarial, de conformidad con lo establecido en el artículo 20. En tal supuesto, la cantidad acordada deberá constar por escrito, ya sea a nivel individual o de la plantilla del Club/Sociedad Anónima Deportiva”<sup>37</sup>.

Sobre este asunto también han escrito varios autores como GONZÁLEZ DEL RÍO que llegó a la conclusión de que “cabe la posibilidad de que los derechos de imagen del deportista profesional sean explotados directamente por éste sin que sean cedidos a

<sup>33</sup>Art. 26.1 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

<sup>34</sup>Art. 20 del convenio colectivo para la actividad del fútbol Profesional suscrito entre la Liga Nacional de Fútbol profesional y la asociación de futbolistas Españoles.

<sup>35</sup>Art. 17.1 de la LIRPF.

<sup>36</sup>Publicado en el BOE 266 de 4 de noviembre de 2008 y que sigue vigente hasta el 8 de julio de 2014.

<sup>37</sup>Art. 28 del convenio colectivo para la actividad del fútbol profesional suscrito entre la Liga Nacional de Fútbol profesional y la Asociación de Futbolistas Españoles.

entidad mercantil alguna, en cuyo caso la remuneración que percibe adquiere naturaleza salarial”<sup>38</sup>.

Esto es obvio, pues si los rendimientos del trabajo son aquellas contraprestaciones que se reciben por tener una relación laboral, los rendimientos obtenidos por la explotación de la imagen del deportista solo pueden ser aquellos que éste reciba del Club que lo fichó y para el que juega actualmente.

A pesar de que parece obvia la situación en la que los rendimientos comentados se consideran rendimientos del trabajo, este asunto no está tan claro, según lo establecido en el artículo 25.4 d) de la LIRPF. Según éste se consideran rendimientos del capital mobiliario “los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”<sup>39</sup>. Esta definición sugiere que todos los rendimientos que el deportista obtenga por la explotación de su imagen serán considerados rendimientos del capital mobiliario, sin importar quién posea el derecho de la explotación de éstos o de quién provengan las retribuciones.

Respecto a lo anterior se han pronunciado varios autores que reconocen el desconcierto que hay sobre este tema. Así MARTÍN MORO escribe: “a raíz de la normativa anteriormente trascrita<sup>40</sup>, la doctrina se ha pronunciado sobre la posible naturaleza de rendimientos del trabajo de la cesión de los derechos de imagen, sin que exista en esta materia un consenso general”<sup>41</sup>.

En cambio, esta confusión que hay sobre la calificación de los derechos imagen, parece no existir para PLAZA y JABAT y FALCÓN y TELLA, pues gracias a ellos se puede conocer que “las rentas que obtengan los deportistas por la cesión de sus derechos de

---

<sup>38</sup>GONZÁLEZ DEL RÍO, J.M.: “Derechos de imagen de futbolista profesional y jurisdicción competente”, *Revista Doctrinal Aranzadi Social*, núm. 4/2012/2012, <http://goo.gl/6uJZML>, BIB 2012/519, Aranzadi, Pamplona, 2012, pág. 2 y sig.

<sup>39</sup>Art. 25.4 d) de la LIRPF.

<sup>40</sup>MARTÍN MORO, M. se refiere al artículo 25.4 d) de la LIRPF.

<sup>41</sup>MARTÍN MORO, M.: *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*, Tesis doctoral inédita, dirigida por Alzaga Ruíz, Itziar, <http://goo.gl/6a912A>, 2012, pág. 560.

imagen se califiquen como rendimientos del trabajo si concurren los requisitos legales exigidos”<sup>42</sup>.

Los requisitos que se exigen son los siguientes:

- “1. Que la utilización de la imagen sea inherente al desempeño del trabajo del deportista.
2. Que esas rentas no se deriven de una explotación diferencia por parte de un tercero ajeno a la relación laboral.
3. 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”<sup>43</sup>.

Este problema existente a la hora de la calificación se crea cuando el futbolista cede la explotación de su imagen mediante contrato laboral al Club, pues no queda bien claro por la LIRPF si se trata de rendimientos del trabajo o de capital. Por ello, algunos autores como CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES generalizan sobre la clasificación, y así lo hacen constar: “cualquier cesión que tenga como origen una relación por cuenta ajena (laboral) o por cuenta propia (mercantil o civil), que suponga una cesión directa, sin intermediarios, de la imagen del deportista a la entidad deportiva que adquiere el derecho a su explotación o utilización deberá ser calificada de rendimiento del trabajo o de actividad económica”<sup>44</sup>.

A pesar de las dudas generadas alrededor de la calificación de los rendimientos por explotación de los derechos de imagen, el TS sabe la importancia que tiene en la tributación del deportista el saber cómo se califica éstos y así lo hace ver: “ciertamente, 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 que

---

<sup>42</sup>En este sentido se pronuncian, 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; FALCÓN 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.

<sup>43</sup>MARTÍN MORO, M.: *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*, Tesis doctoral inédita, dirigida por Alzaga Ruíz, Itziar, <http://goo.gl/6a912A>, 2012, págs. 560 y 561.

<sup>44</sup>CAZORLA PRIETO, L.M. y CORCUERA TORRES, A.: “Los Impuestos del Deporte”, Aranzadi digital <http://goo.gl/nCkh5f>, BIB 1999\939, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 236.

la naturaleza extra salarial reporta beneficios fiscales, al ser menor la presión sobre las cantidades que no se conceptúan como rendimientos del trabajo, la calificación como salario habrá de permitir incluirlo en su caso en las bases reguladoras de las presiones de Seguridad Social que pudieren devengarse y podrían haber integrado el quantum indemnizatorio en caso de extinción contractual<sup>45</sup>.

Esta incertidumbre sobre qué tipo de rendimiento es el adecuado para la calificación de los derechos de imagen se traslada por supuesto a la sociedad y se está reflejando en el problema que vamos a tratar a continuación.

El sistema fiscal se encontró con una práctica habitual realizada para evadir fiscalmente ciertos impuestos. Esta práctica consistía en la formación de una relación entre tres partes formada por el club, el jugador y una sociedad interpuesta. El jugador estaba relacionado con el club por un contrato laboral (y como ya sabemos, supone la cesión de parte de los derechos de imagen), el club estaba relacionado con la sociedad interpuesta mediante otro contrato por el que el club le compraba a su vez los derechos de imagen del deportista, y por último, la sociedad poseía el derecho de explotación de la imagen del jugador, ya que éste se lo había cedido anteriormente. A partir de estas relaciones, el club le pagaba a la sociedad la cantidad de dinero que constaba en el contrato laboral con la denominación de derechos de imagen, y posteriormente, la sociedad interpuesta se lo retribuía al jugador.

De esta manera el dinero pasaría del club al deportista mediante la sociedad interpuesta y estos rendimientos tributarían en el Impuesto de Sociedades (en adelante, IS), en vez de en el IRPF como le correspondería por la parte de los rendimientos que se incluirían en el salario. Esta práctica, además de evadir impuestos que debían tributar en IRPF, suponía un ahorro para el Club al no tener que realizar las retenciones a cuenta que debía por ley.

Debido a esta práctica, el TS tomó ciertas medidas para evitar la evasión fiscal a través de sociedades ficticias, y desde entonces dicta en cada sentencia que se calificarán los

---

<sup>45</sup>Véase sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Social, Sección 1ª), STS de 26 de noviembre de 2012. (RJ/2012/11062). Fundamento de derecho quinto, pág. 7.

beneficios 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”<sup>46</sup>. Esta calificación se basa en la premisa de que “la relación que une al pagador (el club deportivo) con el cedente del derecho (el futbolista) 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”<sup>47</sup>.

La idea del TS relacionada con la inherencia entre la imagen y el trabajo realizado por el deportista ha sido desarrollada por el TEAC en la misma línea. Éste estableció 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”<sup>48</sup>.

Esta idea sobre la inseparabilidad es razonable, pues no se puede concebir el pensamiento de que durante un partido de Champions televisado, la imagen del futbolista no se esté explotando por parte del clubes por esto por lo que el TEAC continúa diciendo en la resolución anterior 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 éste. 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 indisolublemente unidos. Ese consentimiento respecto de la explotación colectiva de su

---

<sup>46</sup>SIMÓN ACOSTA, E.: “Cesión de los derechos de imagen”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 7417/2000, <http://goo.gl/8PAZfw>, BIB 2000/1877, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 1.

<sup>47</sup>También en SIMÓN ACOSTA, E., “Cesión de los derechos de imagen”, *óp. cit.*, pág.1.

<sup>48</sup>Véase la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 17 de noviembre de 1999. (JT/1999/1915). Antecedente de hecho tercero, págs. 7 y 8.

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”<sup>49</sup>.

Resumiendo lo resuelto por el Tribunal, no es posible que se dé lugar al entramado anteriormente descrito, pues cuando el deportista firma el contrato, automáticamente le cede al Club el derecho a explotar su imagen, al menos en lo relacionado con las actividades propias del Club, y por tanto éste no puede adquirir de la sociedad interpuesta los derechos de imagen del deportista debido a que éstos están unidos al contrato. Como consecuencia de todo esto, SIMÓN ACOSTA opina 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 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”<sup>50</sup>.

De la misma manera el TS refleja su opinión en la siguiente sentencia y establece la opción que tiene el deportista de explotar su imagen por otra vía que no sea mediante el Club para el que trabaja: “el contrato laboral entre el jugador y el club incluye la cesión del derecho a la explotación de su imagen dentro del ámbito de las actuaciones deportivas en las que participe el club, pero esta tesis no puede predicarse fuera del ámbito deportivo. El jugador es contratado para que desarrolle una relación laboral dentro de dicho ámbito, donde su imagen va a ser difundida al público en general, por lo

---

<sup>49</sup>Véase resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 17 de noviembre de 1999. (JT/1999/1915). Antecedente de hecho tercero, págs. 7 y 8.

<sup>50</sup>En este sentido también, SIMÓN ACOSTA, E., “Cesión de los derechos de imagen”, *óp. cit.*, pág. 1.

que cabe afirmar que cuando se firma el contrato laboral se puede entender implícita la cesión de la imagen<sup>51</sup>.

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 entidad<sup>52</sup>.

Todo este problema de calificación ha dado lugar a casos en los que todas las partes han clasificado los rendimientos obtenidos por la explotación de la imagen del deportista como rendimientos del capital mobiliario, siendo esta clasificación errónea y corregida como hemos visto anteriormente por los tribunales, quienes consideran estos beneficios como rendimientos del trabajo.

Sobre la generalización por parte de la triple relación en la clasificación de los rendimientos, SIMÓN ACOSTA piensa que “no tiene razón de ser que las retribuciones percibidas por la cesión del derecho a la explotación de la imagen sean siempre un rendimiento de capital mobiliario porque, según el tipo de actividad del cedente y de la naturaleza jurídica del contrato de cesión, aquéllas pueden ser rendimiento de trabajo, de capital mobiliario o incluso rendimiento de actividades económicas”<sup>53</sup>.

A pesar del problema de calificación que provoca la explotación del derecho de imagen, el problema real que se le plantea a la jurisprudencia es la simulación que se establece entre el club, el deportista y la sociedad interpuesta. Todos los clubs y los respectivos jugadores implicados en la formación tripartita declaran la existencia de unos contratos que relacionan a cada una de las partes con las otras dos, hecho con el que los tribunales no están del todo de acuerdo y así lo hacen constar en las sentencias: “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 sociedadcesionaria con el Club, es lo cierto que los contratos de la sociedad cesionaria

---

<sup>51</sup>Por ejemplo, cuando juegan un partido, los futbolistas exponen su imagen ante cámaras de televisión.

<sup>52</sup>Véase sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2), STS de 25 de junio de 2008. (JR/2008/3282). Fundamento de derecho tercero, pág. 7.

<sup>53</sup>SIMÓN ACOSTA, E.: “Cesión de los derechos de imagen”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 7417/2000, <http://goo.gl/8PAZfw>, BIB 2000/1877, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 2.

con el Club sí 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 Club<sup>54</sup>.

Esta es la razón principal por la que los tribunales creen que todo este entramado sea una simulación para evadir impuestos y así lo manifiestan: “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<sup>55</sup>”.

Tras una explicación bien argumentada sobre la inexistencia del contrato entre el deportista y la sociedad intermediaria, el TS concluye dicho fundamento de derecho diciendo: “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<sup>56</sup>”.

Este problema ha surgido en demasiadas ocasiones y por la misma vía que anteriormente, el TS indica en otra sentencia que: “no se acreditó la existencia de los

---

<sup>54</sup>Véase la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), STS de 1 julio 2008. (JR 2008/4028). Fundamento de derecho quinto, pág. 7.

<sup>55</sup>Véase la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2), STS de 16 de noviembre de 2009. (RJ/2009/8011). Fundamento de derecho segundo, pág. 6.

<sup>56</sup>Véase también en la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2), STS de 26 de noviembre de 2009. (RJ/2010/3954). Fundamento de derecho séptimo, pág. 20.

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<sup>57</sup>. Es en esta última sentencia, donde el TS hace constar los indicios en los que se basa para establecer que se trata de una simulación y no de una situación real. Los indicios son los siguientes:

- “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 sociedades<sup>58</sup>

No todos los autores lo tienen tan claro. Así, por ejemplo TOVILLAS MORÁN hace sin embargo una crítica a la Audiencia Nacional (en adelante, AN) poniendo en entredicho los fundamentos principales utilizados por ésta en sus sentencias, y en 33

---

<sup>57</sup>Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2), STS de 16 de noviembre de 2009. (RJ/2009/8011). Fundamento de derecho primero, pág. 5.

<sup>58</sup>Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2), STS de 16 de noviembre de 2009. (RJ/2009/8011). Fundamento de derecho tercero, págs. 8 y 9.

especial cuando afirma que: “«como declara la resolución impugnada existe una apariencia de cesiones, que no responde a unas realidades contractuales, que es indicativa de la existencia de una simulación; mientras que lo cierto es que el Club ha satisfecho unas cantidades por el concepto de derecho de imagen de determinados jugadores, que han revertido en el patrimonio del jugador; es decir, ha habido un retorno de la explotación de la imagen por la que el Club obtiene beneficios económicos y su pago revierte al jugador»<sup>59</sup>.

El autor cree necesaria la demostración de esa afirmación con pruebas y así lo hace constar: “en especial, dada la necesidad, para que exista simulación, de que sea el futbolista quien reciba los ingresos provenientes de la explotación del derecho de imagen, la prueba de la entrada de los ingresos derivados de la explotación del derecho de imagen en el patrimonio del futbolista es determinante para afirmar la existencia de una apariencia de contrato de cesión y la subsiguiente simulación. Además, se hace necesario que tal entrada en el patrimonio del futbolista sea a título de explotación del derecho de imagen, ya que si fuera a través de otro título jurídico (como dividendos, por ejemplo) no cabría afirmar la existencia de simulación”<sup>60</sup>.

#### **4.2.2. La calificación como rendimientos del capital mobiliario.**

Como ya hemos comentado anteriormente, la explotación de los derechos de imagen también pueden tributar en el IRPF como rendimientos de capital mobiliario, de hecho es el rendimiento que según la LIRPF englobaría todos los beneficios por este concepto. Éste es el segundo tipo de rendimientos por los que el deportista tributará al recibir dichos beneficios. Para comenzar vamos a recordar lo que son rendimientos de capital mobiliario, que ya han sido definidos anteriormente.

De acuerdo con el art. 25.4 d) de la LIRPF, constituyen rendimientos del capital mobiliario “los procedentes del derecho a explotar la imagen o del consentimiento o

---

<sup>59</sup>TOVILLAS MORÁN, J. M.: “Comentarios a la calificación jurisprudencial de las rentas por explotación de derechos de imagen”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 12, <http://goo.gl/SPk4Ms> BIB 2003/1139, Aranzadi, Pamplona, 2003, pág. 4.

<sup>60</sup> También en TOVILLAS MORÁN, J. M.: “Comentarios a la calificación jurisprudencial de las rentas por explotación de derechos de imagen”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 12, <http://goo.gl/SPk4Ms> BIB 2003/1139, Aranzadi, Pamplona, 2003, pág. 4.

autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”<sup>61</sup>. Como ya comentamos en el apartado de rendimientos del trabajo, esta definición da lugar a que todos los rendimientos por este motivo se consideren rendimientos de capital mobiliario, pero como bien dice COORDERO SAVEDRA, esto no es totalmente cierto, pues basándonos en la ley vigente “la calificación como rendimientos del capital mobiliario no debe entenderse que se produce en todos los casos, en tanto que este tipo de negocios jurídicos celebrados para la cesión, consentimiento o autorización de los derechos de imagen puede originar también rendimientos del trabajo o de actividades económicas”<sup>62</sup>.

Tras esta observación vamos a comentar en que caso se considera como rendimiento del capital mobiliario del 25.4 d) los beneficios por explotación del derecho de imagen del deportista.

Los rendimientos procedentes de la explotación de la imagen se incluirán dentro de la categoría de 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”<sup>63</sup>. Esto nos lleva a la principal diferencia con los rendimientos del trabajo. Lo principal para que se consideren de capital mobiliario es que no haya ninguna relación laboral entre el jugador y la persona que obtiene la cesión de los derechos de explotación, aspecto que es imprescindible para la consideración de rendimientos del trabajo y así lo indica en los mismos términos MARTÍN MORO: “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”<sup>64</sup>.

Otros autores como CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES coinciden en la parte de la ausencia de contrato laboral y además añaden que el derecho de explotación lo tiene la parte cesionaria (la empresa) y no la cedente (el deportista) y así lo hacen

---

<sup>61</sup>Art. 25.4 de LIRPF.

<sup>62</sup>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*, núm. 42, <http://goo.gl/xwJsV6>, BIB 2003/420, Aranzadi, Pamplona, 2003, pág. 1.

<sup>63</sup>MORÓN PÉREZ, C.: “La tributación de los deportistas”, *Anales de derecho*, núm. 30, <http://goo.gl/zgTbKW>, Editum, Murcia, 2012, págs. 164-195.

<sup>64</sup>MARTÍN MORO, M.: *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*, Tesis doctoral inédita, dirigida por Alzaga Ruíz, Itziar, <http://goo.gl/6a912A>, 2012, pág. 565.

constar: “los rendimientos del capital mobiliario se obtienen cuando la cesión se produce sin existir vínculo contractual o relación por cuenta propia, por si o por medio de una persona interpuesta, para su explotación posterior en la forma y para quien esta última considere conveniente”<sup>65</sup>. La parte de que no haya una persona interpuesta es muy importante y significativa, pues como ya hemos visto anteriormente es el mayor problema que hay a la hora de calificar este tipo de contraprestación. Aunque será desarrollado posteriormente, el hecho de que exista una persona interpuesta entre el deportista y la empresa dará lugar a que estos rendimientos en vez de considerarse de capital mobiliario, serán considerados imputación de rentas por cesión de derechos de imagen.

Del mismo modo que los dos autores anteriores, MARTÍN MORO establece el caso concreto en el que se consideran los beneficios como este tipo de rendimientos: “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”<sup>66</sup>.

El problema comentado en el apartado de la calificación como rendimientos del trabajo trasciende a este tipo de rendimientos, pues es la opción de calificación general establecida por la LIRPF y a esa calificación se acogen los tribunales en las sentencias. Así lo afirma sin divagaciones el Tribunal Supremo: “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 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”<sup>67</sup>.

También aclara en otra sentencia dicho tribunal tres años después que “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

---

<sup>65</sup>CAZORLA PRIETO, L.M. y CORCUERA TORRES, A.: “Los Impuestos del Deporte”, Aranzadi digital <http://goo.gl/nCkh5f>, BIB 1999\939, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 236.

<sup>66</sup>También en MARTÍN MORO, M. *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales. óp. cit.* pág. 565.

<sup>67</sup> Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2), STS de 16 de noviembre de 2009. (RJ/2009/8011). Antecedentes de hecho primero, pág. 2.

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”<sup>68</sup>. Esta última parte deja de entredicho que si no se demuestra la existencia de dichos contratos se considerará que el jugador, el club y la sociedad interpuesta estarán creando una simulación con la finalidad de la evasión de impuestos.

FELICIANO CASANOVA y LANDA AGUIRRE coinciden con el TS en que las partes utilizaban los derechos de imagen para evadir impuestos. “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.
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 mobiliario”<sup>69</sup>.

---

<sup>68</sup>Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2), STS de 13 de marzo de 2012. (RJ/2012/3362). Fundamento de derecho segundo, pág. 3.

<sup>69</sup>FELICIANO CASANOVA, F. y LANDA AGUIRRE, I.: “El tratamiento de los derechos de explotación de la imagen”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. 1 parte estudio, <http://goo.gl/Q5Zywq>, BIB 1997/33, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 1.

El autor GONZÁLEZ DEL RÍO también comentó este artificio en un artículo en el que expresa lo siguiente: “el deportista cede estos derechos a una sociedad mercantil (que en no pocas ocasiones resulta estar compuesta por el propio familiar y algunos allegados de éste) y que a su vez consiente en ceder al club con que el que el jugador suscribe el contrato de trabajo la explotación de los derechos de imagen que posee en exclusividad a cambio de un precio. En definitiva, y como señala la doctrina, lo que se persigue con este entramado es sencillamente eludir la aplicación de las normas fiscales que gravan la renta personal, tributando estas percepciones en el impuesto de sociedades, más benévolo que el personal de la renta cuando las percepciones económicas percibidas son cuantiosas”<sup>70</sup>.

El autor continúa su artículo con la aportación de otro autor que escribe en la misma línea que él: “estamos en presencia de unas percepciones económicas que finalmente disfruta el trabajador pero que ha adquirido por título diferente al ejercicio de su actividad laboral, percibiéndolas, en definitiva, a través de sociedades interpuestas, por lo que estas cuantías no se integran en el concepto salarial, ya que su percibo no se relaciona con la práctica profesional característica de la relación laboral”<sup>71</sup>.

En resumen, nos encontramos ante el mismo entramado que hemos comentado en el apartado de rendimientos del trabajo, pero llegando a la conclusión de que para que los beneficios no se consideren rendimientos del trabajo, sino rendimientos de capital mobiliario es necesario que no exista intermediario entre la sociedad y el jugador y que sea ésta la que gestione la explotación de los derechos de imagen.

---

<sup>70</sup>GONZÁLEZ DEL RÍO, J.M.: “Derechos de imagen de futbolista profesional y jurisdicción competente”, *Revista Doctrinal Aranzadi Social*, núm. 4/2012/2012, <http://goo.gl/6uJZML>, BIB 2012/519, Aranzadi, Pamplona, 2012, pág. 2 y sig.

<sup>71</sup>ARIAS DOMÍNGUEZ, A.: “Retribución y derechos de imagen”, en AA.VV.: *Los deportistas profesionales: Estudio de su régimen jurídico laboral y de Seguridad Social*, dirs. Monereo Pérez, J. L. y Cardenal Carro, M., Comares, 2010, pág. 323.

### 4.2.3. La calificación como rendimientos de actividades económicas.

El tercer tipo de rendimientos que puede obtener el deportista profesional es el de actividades económicas. Este rendimiento no provoca ningún problema en su calificación.

Tal y como indica la LIRPF, todas las contraprestaciones procedentes de los derechos de imagen se calificarán como rendimientos de capital mobiliario, siempre y cuando no se obtengan al realizar una actividad económica. Esta afirmación la mantienen tanto la doctrina científica como la jurisprudencia.

Como se indica en el art. 27 de la LIRPF “se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”<sup>72</sup>. De este modo, los beneficios procedentes de la explotación de la imagen del jugador se considerarán como rendimientos de actividades económicas cuando el deportista trabaje por cuenta propia, es decir, que el deportista profesional tenga como actividad principal, aparte del deporte, la explotación de su propia imagen.

Este tipo de rendimiento suele darse en la tributación de los deportistas individuales, pues son éstos quienes obtendrán rendimientos de actividades económicas cuando presten sus servicios de forma independiente, es decir, al margen de otra persona física o entidad. Así lo indica PÉREZ MORÓN cuando señala 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 imagen”<sup>73</sup>.

---

<sup>72</sup> Art. 27 de la LIRPF

<sup>73</sup> MORÓN PÉREZ, C.: “La tributación de los deportistas”, *Anales de derecho*, núm. 30, <http://goo.gl/zgTbKW>, Editum, Murcia, 2012, págs. 164-195.

Esto se debe a que ningún Club, entidad deportiva o sociedad mercantil tiene la cesión del derecho de explotación de la imagen del deportista, sino que como continúa indicando el autor anterior, “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 anunciada”<sup>74</sup>.

En definitiva, podemos afirmar que se calificarán como rendimientos de actividades económicas las contraprestaciones que reciba el deportista profesional por la explotación por él mismo de su imagen, es decir, es él mismo quien firma los contratos directamente con las empresas que van a utilizar su imagen en un anuncio o en un evento. Debido a esto, este tipo de calificación es más propio que sea utilizado por un deportista individual, que por un deportista que trabaja dentro de un colectivo.

#### **4.2.4. La calificación como imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen.**

El cuarto y último tipo de rendimiento con el que el deportista se puede encontrar a la hora de explotar su derecho de imagen es con la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, que se encuentra regulado en la sección 4ª, en el artículo 92 de la LIRPF. Como indica MARTÍN MORO, se calificará como imputación de rentas las retribuciones percibidas por la explotación de los derechos de imagen cuando “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”<sup>75</sup>.

---

<sup>74</sup>También en MORÓN PÉREZ, C.: “La tributación de los deportistas”, *Anales de derecho*, núm. 30, <http://goo.gl/zgTbKW>, Editum, Murcia, 2012, págs. 164-195.

<sup>75</sup>MARTÍN MORO, M.: *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*, Tesis doctoral inédita, dirigida por Alzaga Ruíz, Itziar, <http://goo.gl/6a912A>, 2012, pág. 570.

Tanto la Ley 13/1996, como la LIRPF entran a conocer de esta posibilidad, indicando esta última 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 3<sup>76</sup> cuando concurren las circunstancias siguientes:

- a) Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente.
- b) Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.
- c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física”<sup>77</sup>.

La calificación como imputación de rentas es compleja, no obstante intentaremos desentrañarla conforme a los criterios sostenidos por otros autores.

FELICIANO CASANOVA y LANDA AGUIRRE aluden al motivo por la que se creó la posibilidad de esta calificación: “el legislador ha establecido una serie de normas (...) con el fin de evitar la elusión fiscal y el diferimiento en las rentas obtenidas por la explotación de los derechos de imagen. El supuesto claro para el que está pensado la

---

<sup>76</sup> 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”.

<sup>77</sup> 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.

forma de imputación, es para aquellos deportistas integrados en clubes o sociedades anónimas deportivas sujetos a una relación laboral –futbolistas, jugadores de baloncesto, etc. –, aunque también afectará a cualquier profesional del mundo de la comunicación, artistas y demás sujetos que tengan una proyección pública, siempre que se encuentren integrados en el ámbito laboral”<sup>78</sup>.

En definitiva, el motivo por el que se creó esta calificación está claro: evitar la elusión fiscal, al igual que los supuestos de los que se parten también están bien definidos: los deportistas que están sometidos a esta imputación son aquellos que, teniendo un contrato laboral con un club, ceden el derecho de explotación de su imagen a una sociedad interpuesta que posteriormente le venderá dicho derecho al club.

La regulación sobre esta imputación se contiene en el artículo 92 de la LIRPF y el 2.3 de la ley 13/1996. En el primero de ellos se dispone que: “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 (el deportista o cedente) 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 (el club) por los actos allí señalados”<sup>79</sup>.

Por lo tanto, en el caso de que sí procediera, y tal y como se refiere el propio 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 (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

---

<sup>78</sup>FELICIANO CASANOVA, F. y LANDA AGUIRRE, I.: “El tratamiento de los derechos de explotación de la imagen”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. 1 parte estudio, <http://goo.gl/Q5Zywg>, BIB 1997/33, Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 2 y 3.

<sup>79</sup> Art. 92.2 de la LIRPF. También se encuentra regulado en el número 2 del apartado 3 del artículo 2 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social.

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”<sup>80</sup>.

Nos encontramos así con la comúnmente llamada “regla 85/15”. Esta regla consiste en que los beneficios recibidos por los derechos de imagen tienen que ser superiores al 15 por ciento de la suma de la contraprestación recibida por las actividades laborales y de la contraprestación por los derechos de imagen para aplicarle la norma de la imputación de renta por la cesión del derecho de imagen.

El ejemplo expuesto por FELICIANO CASANOVA y LANDA AGUIRRE lo refleja claramente: “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 aquélla 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)”<sup>81</sup>.

Esta norma se aplicará si el deportista percibe más del 15 por ciento de sus rendimientos del trabajo en forma de derechos de imagen. En este caso, el deportista imputará en su declaración de IRPF la cantidad de “lo que pague el empresario (el Club o entidad con la que el deportista tenga una relación laboral) por obtener la cesión, menos lo que el trabajador haya percibido por ceder los derechos sobre su imagen, más el ingreso a cuenta (del 24por ciento)”<sup>82</sup> que ha de efectuar aquél sobre lo que satisfaga por obtener la

---

<sup>80</sup>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 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social.

<sup>81</sup>FELICIANO CASANOVA, F. y LANDA AGUIRRE, I., “El tratamiento de los derechos de explotación de la imagen”, *óp. cit.*, págs. 2 y 3.

<sup>82</sup>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 19por ciento de la cuantía de la retribución, excepto en los períodos impositivos 2012, 2013 y 2014 que se aplicará el 21por ciento.

cesión únicamente en el caso de que el pago se efectúe a un no residente”<sup>83</sup>. En pocas palabras, tributará por la cantidad que paga el club a la sociedad interpuesta más la retención, minorando esta cantidad por lo que obtiene el deportista por la cesión de su imagen a la sociedad interpuesta.

Esta compleja norma, ha generado múltiples problemáticas. FELICIANO CASANOVA y LANDA AGUIRRE manifiestan que esta norma podría ser inconstitucional e inservible para alcanzar su objetivo. En este sentido, señalan que puede generar en determinados casos una lesión del principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 de la Constitución Española cuando el legislador establece que la persona física que ceda, consienta o autorice la explotación de los derechos de la imagen, debe imputar el importe total de las cantidades satisfechas por el pagador de las mismas cuando ese mismo pagador tenga contratada laboralmente a la persona física.

Así continúan declarando 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 obtenidos 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”<sup>84</sup>.

La inconstitucionalidad no es el único problema de esta ley, sino que también parece ser que es inútil para evitar la evasión fiscal. Este aspecto también lo hacen notar FELICIANO CASANOVA y LANDA AGUIRRE: “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

---

([http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio\\_es\\_ES/\\_Segmentos\\_/Ciudadanos/Retenciones\\_a\\_cuenta\\_del\\_IRPF/\\_Que\\_rentas\\_estan\\_sometidas\\_a\\_retencion\\_o\\_ingreso\\_a\\_cuenta\\_.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/_Segmentos_/Ciudadanos/Retenciones_a_cuenta_del_IRPF/_Que_rentas_estan_sometidas_a_retencion_o_ingreso_a_cuenta_.shtml))

<sup>83</sup>MORÓN PÉREZ, C.: “La tributación de los deportistas”, *Anales de derecho*, núm. 30, <http://goo.gl/zgTbKW>, Editum, Murcia, 2012, págs. 164-195.

<sup>84</sup>FELICIANO CASANOVA, F. y LANDA AGUIRRE, I.: “El tratamiento de los derechos de explotación de la imagen”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. 1 parte estudio, <http://goo.gl/Q5Zywq>, BIB 1997/33, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 8.

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<sup>85</sup>.

Como bien han dicho estos autores, esta norma deja una vía de escape a esta imputación de renta por cesión de derecho de imagen y es tan fácil como que el deportista solo declare que ha cobrado en derechos de imagen menos del 15 por ciento del total antes comentado. Pero es que además tiende a ser inconstitucional en el momento que el Club pague a la sociedad interpuesta más de lo que la sociedad le paga al jugador, sin olvidarnos de tener en cuenta que el jugador también tributa por las retenciones practicadas por el club.

En conclusión podemos afirmar que estamos ante una norma susceptible de un amplio margen de mejora.

Otro problema que se plantea en la aplicación de esta norma es el intento de los contribuyentes de evadir esta norma mediante el cambio de denominación de “prestaciones obtenidas por la explotación del derecho de imagen” por la denominación de “prestaciones obtenidas por la explotación de la marca”. Ante este hecho se han pronunciado el propio TEAC, así en su resolución de 20 de noviembre de 2003 y el Tribunal Supremo en sentencia de 28 de febrero de 2013<sup>86</sup>.

Este nuevo entramado consiste en la firma de unos acuerdos o contratos de licencia de marca entre el jugador, el club y la sociedad interpuesta. Esta acción se lleva a cabo sobre todo en el ámbito futbolístico, ya que es un ámbito que mueve importantes cantidades de dinero en derechos de imagen. Se utiliza esta fórmula para evadir así la imputación de rentas, aunque hemos de decir que sin mucho éxito, dado que los tribunales han detectado el problema y le han dado una pronta solución.

---

<sup>85</sup>FELICIANO CASANOVA, F. y LANDA AGUIRRE, I., “El tratamiento de los derechos de explotación de la imagen”, *óp. cit.*, págs. 9 y 10.

<sup>86</sup> Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 20 de noviembre de 2003. (JT/2004/316). Antecedente de hecho segundo, pág. 3. Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 28 febrero 2013 RJ\2013\4002.

El TEAC explicó este tema en su resolución de 20 de noviembre de 2003 al señalar que la acción que se llevaba a cabo consistía en 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”<sup>87</sup>. Es obvio que esta acción se lleva a cabo con el único objetivo de evitar la Ley 13/1996, pues no es posible que el jugador ceda la marca con su nombre e imagen porque el art. 1 de la Ley de Marcas las define 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”<sup>88</sup>.

La definición anterior dio lugar a la siguiente reflexión por el propio TEAC, en la que explicó detalladamente por qué no es posible que entre las partes existan cesiones de licencias de marcas. Así: “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 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. (...) es la persona que con su trabajo personal hace posible que el club desarrolle el objeto que constituye la razón de su existencia”<sup>89</sup>.

Todas estas reflexiones plasmadas a lo largo de la resolución finalizaron con la siguiente conclusión por parte del TEAC: “estamos realmente ante contratos celebrados entre el Club y las sociedades correspondientes a cada jugador o técnico, por los que aquél adquiere el derecho al uso de la imagen de éste para adherirla a los productos que va a comercializar (...). Al tratarse de la cesión del derecho a la imagen, las

---

<sup>87</sup>También en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 20 de noviembre de 2003. (JT/2004/316). Antecedente de hecho segundo, pág. 3.

<sup>88</sup> Artículo 1 de la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas.

<sup>89</sup>Véase la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 20 de noviembre de 2003. (JT/2004/316). Antecedente de hecho sexto, págs. 9 y 10.

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”<sup>90</sup>.

De esta manera podemos dar por concluido el problema, ya que como ha establecido el propio TEAC, el deportista deberá tributar por la imputación de rentas por cesión de derechos de imagen, pues esa es la naturaleza de los beneficios que obtiene por la “licencia de marca”, por lo que se le aplicará la regla 85/15 cuando se den las condiciones establecidas.

### **4.3. Reflexión final.**

A modo de reflexión final, podemos decir que el deporte en general y el fútbol en particular mueven una gran cantidad de dinero a lo largo de una temporada, pero sobre todo son los deportistas los que ganan mucho dinero en concepto de explotación de derechos de imagen.

Este hecho ha dado lugar a que se haya buscado y se siga buscando distintas fórmulas para minorar o eludir directamente el gravamen. Estas fórmulas han tratado de ser contrarrestadas a través de nuevas regulaciones, e interpretaciones de las normas dadas por la jurisprudencia y los propios órganos administrativos. A pesar de todo, aun existen algunas artimañas que cumplen su función.

En España es aún fácil seguir evadiendo impuestos por parte de los deportistas debido a que existe una gran dificultad a la hora de decidir sobre la calificación de los rendimientos obtenidos de la explotación de su imagen. Cuando parece que es claro el tipo de rendimiento que son sus retribuciones, aparece otro de semejantes características, pero que sólo se diferencia en un pequeño detalle en la cesión de derecho o en el cesionario.

---

<sup>90</sup>Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 20 de noviembre de 2003. (JT/2004/316). Fundamento de derecho séptimo, pág. 11.

Debido a toda esta confusión, tuvo que ser inventada la imputación de rentas por cesión de derechos de imagen, una calificación más que de dudosa utilidad o eficacia, cuyo principal objetivo era evitar la dicha elusión de impuestos, pero que apenas lo ha conseguido.

En nuestra opinión, toda la regulación existente con vinculación a la clasificación de la explotación de los derechos de imagen de los deportistas es muy ambigua. Existen muchas dudas y confusiones por la falta de actitud estricta por parte de la legislación, pero sobre todo por la, en ocasiones, laxa interpretación jurisprudencial. Da la sensación de que no quieren entrar en problemática con los deportistas, contribuyentes de gran poder adquisitivo, pues no puede ser que se declare un caso de simulación que no conlleve procedimientos sancionadores, y que esta acción no conlleve mayores repercusiones, traduciéndose tan sólo en un mero cambio de calificación de los rendimientos.

En definitiva, mientras siga esa benevolencia por parte de las normas y la jurisprudencia, este va a ser un país en el que los deportistas seguirán teniendo sus diferentes vías para evadir y eludir los impuestos relacionados con la explotación de los derechos de imagen (aunque eso suponga una pérdida de ingresos para la Agencia Tributaria).

## 5. Conclusiones.

**Primera.** La imagen del deportista es el elemento o conjuntos de elementos que provocan que una persona pueda ser reconocida. Estos elementos pueden ser generadores de rendimientos. El derecho de imagen se encuentra reconocido en nuestro texto constitucional, lo que implica en su aspecto positivo, que el deportista pueda consentir la difusión y reproducción de su imagen. En su aspecto negativo implica, por su parte, que el titular de la imagen pueda impedir la disponibilidad de ésta por parte de terceros sin su consentimiento. Se trata pues de un derecho personal e irrenunciable, pero que tiene la facultad de poder ser cedido.

**Segunda.** El derecho de imagen puede ser objeto de tributación. Tributará en Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando el jugador obtenga rendimientos por su explotación. En el Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto que se considera el derecho de imagen como un elemento patrimonial en poder del cesionario en el momento del devengo. Del mismo modo, tributará en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuanto el derecho a la explotación de la imagen sea entregado por un empresario a otro sujeto a título oneroso en el desarrollo de su actividad empresarial. El deportista puede obtener rendimientos por la explotación de su derecho de imagen, lo que supone que se convierta en contribuyente del IRPF, al demostrar que posee una capacidad económica por la obtención de rendimientos y por la que contrae la obligación de tributar, siempre y cuando cumpla las condiciones establecidas por la propia LIRPF.

**Tercera.** Los rendimientos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen por parte del deportista profesional tributarán en el IRPF, pudiendo ser calificados como rendimientos del trabajo, rendimientos de capital mobiliario, rendimientos de actividades económicas o imputación de rendimientos por cesión del derecho de imagen. La calificación como un tipo y otro de renta resulta condicionada por tres cuestiones fundamentales: la primera, la cesión o no por el deportista del derecho a la explotación de la imagen a un tercero; la segunda, por la propia naturaleza del cesionario, y la tercera, por la parte del derecho que ha sido cedida, según sea la parte no liberada o la liberada.

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

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

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

**Séptima.** Los rendimientos obtenidos de la explotación de la imagen se calificarán como imputación de renta por cesión de derechos de imagen cuando entre el club y el jugador exista una relación laboral y haya una sociedad interpuesta entre ambos que posee la explotación de los derechos de imagen del jugador, y simultáneamente se los vende al club. Este tipo de rendimiento se creó para evitar la evasión de impuestos y el fraude fiscal por parte del deportista.

**Octava.** Para evitar la transferencia de rentas, el legislador instaura la comúnmente conocida como “regla 85/15”. Dicha regla se aplica cuando los beneficios obtenidos por los derechos de imagen son superiores al 15 por ciento del total de la contraprestación salarial (salario más imagen). En este caso, el deportista tendrá que tributar por lo que paga el club a la sociedad interpuesta por la obtención de los derechos de imagen del deportista, más las retenciones que debe practicar el club, y esta cantidad se minorará por la contraprestación que recibe el deportista por cederle la explotación de su imagen a la sociedad interpuesta.

**Novena.** Los problemas de la adecuada calificación de los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen en el IRPF, han dado lugar a actuaciones diversas para minorar o eludir el gravamen. Así, aprovechando estas confusiones en la calificación de los rendimientos, el deportista, el club y una sociedad mercantil han creado un entramado para evitar la progresividad del impuesto. Éste consiste en una formación tripartita, que en principio se crea mediante los respectivos contratos entre cada una de las partes, con la finalidad de que el deportista perciba los rendimientos del derecho de imagen por parte del club, de manera que no sea directamente entre ambos y así minorar la tributación.

**Décima.** En definitiva, la jurisprudencia ha establecido que en los casos de relaciones tripartitas se estaría ante una simulación con la única finalidad de eludir y evitar ciertos impuestos. Pero a pesar de ello, si en dicho entramado existen todos los contratos, menos el supuestamente celebrado entre el deportista y la sociedad interpuesta, los rendimientos obtenidos se calificarán como rendimientos del trabajo, al dar por cierto el entramado, y que la parte que se está vendiendo es la parte no liberada que por naturaleza pertenece al club. En el caso de que sí exista dicho contrato, la contribución obtenida por el deportista se calificará como rendimientos de capital mobiliario, ya que en este caso no se trataría de rendimientos asociados al contrato laboral, sino a uno extra laboral, considerándose este como un contrato firmado con otra sociedad que no sea el club.

**Undécima.** Otro entramado que existe se basa en la misma formación triangular con sus respectivos contratos, pero en este caso de contratos de licencias de marca. Con esto se pretende evadir los impuestos asociados a la explotación de los derechos de imagen. Para ello se produce el cambio de denominación de “prestaciones obtenidas por la explotación del derecho de imagen” por la de “prestaciones obtenidas por la explotación de la marca”. Este caso, finalmente se resuelve con la determinación de que las rentas obtenidas por la supuesta explotación de marcas se calificarán como imputación de rentas por cesión de derechos de imagen, ya que el jugador no es un producto, sino que se cede su derecho de imagen para adherirlo a los productos con su imagen que se van a comercializar.

**Duodécima.** El último problema que se le plantea a la jurisprudencia es la posible inconstitucionalidad de la calificación como imputación de rentas de los rendimientos de la explotación de los derechos de imagen. La doctrina científica así lo cree, ya que el deportista tendrá que tributar por los rendimientos que obtiene la sociedad interpuesta del club, aunque éste nunca llegue a disfrutarlos. Esto supondría que esta calificación tuviese un matiz de confiscatoriedad en ciertos casos y por tanto que sea inconstitucional.

**Decimotercera.** Ante todo lo expuesto, aún le queda a los legisladores y a la jurisprudencia mucho trabajo que realizar, pues aún es difícil de detectar cada tipo de rendimiento y más difícil aún es evitar el fraude fiscal, pues la “regla del 85/15” es insuficiente debido a que el deportista posee un margen del 15 por ciento para jugar con los ingresos por la explotación de su derecho de imagen.

**Decimocuarta.** A modo de reflexión final, podemos decir que el deporte en general y el fútbol en particular mueven una gran cantidad de dinero a lo largo de una temporada, lo que se traduce en unas normas ambiguas y en una falta de actitud estricta por parte de la legislación. Da la sensación de que no quieren entrar en problemática con los deportistas, imponiéndoles soluciones que no son tan juiciosas como deberían ser. En definitiva, mientras siga esa benevolencia por parte de las normas y la jurisprudencia, los deportistas seguirán teniendo diferentes vías por las que evadir los impuestos asociados a la explotación de los derechos de imagen.

## **6. Anexo 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 Constitucional, STC de 26 de marzo de 2001 (RTC 2001/81).

Sentencia de la Audiencia Nacional, SAN de 13 junio 2002 (JT 2003/101).

Sentencia de la Audiencia Nacional, SAN de 4 julio 2002 (JT 2003/206).

Sentencia de la Audiencia Nacional, SAN de 13 marzo 2003 (JUR 2007/36818).

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).

## 7. Bibliografía.

ARIAS DOMÍNGUEZ, A.: “Retribución y derechos de imagen”, en AA.VV.: *Los deportistas profesionales: Estudio de su régimen jurídico laboral y de Seguridad Social*, dirs. Monereo Pérez, J. L. y Cardenal Carro, M., Comares, 2010.

CAZORLA PRIETO, L.M. y CORCUERA TORRES, A.: “Los Impuestos del Deporte”, Aranzadi digital <http://goo.gl/nCkh5f>, BIB 1999\939, 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*, núm. 42, <http://goo.gl/xwJsV6>, BIB 2003/420, Aranzadi, Pamplona, 2003.

DELGADO GARCÍA, A. M<sup>a</sup>, OLIVER CUELLO, R. Y QUINTANA FERRER, E.: *Fiscalidad del Deporte*, <http://goo.gl/QEghsI>, Librería Bosch, Barcelona, 2008.

FELICIANO CASANOVA, F. y LANDA AGUIRRE, I.: “El tratamiento de los derechos de explotación de la imagen”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. 1 parte estudio, <http://goo.gl/Q5Zywq>, BIB 1997/33, Aranzadi, Pamplona, 1997.

FALCÓN 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.

GONZÁLEZ DEL RÍO, J.M.: “Derechos de imagen de futbolista profesional y jurisdicción competente”, *Revista Doctrinal Aranzadi Social*, núm. 4/20121/2012, <http://goo.gl/6uJZML>, BIB 2012/519, Aranzadi, Pamplona, 2012.

LOSADA DÍAZ, J.C.: *Acercamiento al estudio de la Imagen Publicada: definición y casos*, <http://goo.gl/U1Z07x>

MARTÍN MORO, M.: *La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales*, Tesis doctoral inédita, dirigida por Alzaga Ruíz, Itziar, <http://goo.gl/6a912A>, 2012.

MORÓN PÉREZ, C.: “La tributación de los deportistas”, *Anales de derecho*, núm. 30, <http://goo.gl/zgTbKW>, Editum, Murcia, 2012, págs. 164-195.

O`CALLAGHAN, X.: Lección 13ª “Los derechos de la personalidad” de *Compendio de Derecho Civil*, Tomo I (parte general), Edersa, 2004.

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, <http://goo.gl/8PAZfw> BIB 2000/1877, Aranzadi, Pamplona, 2000.

TOVILLAS MORÁN, J. M.: “Comentarios a la calificación jurisprudencial de las rentas por explotación de derechos de imagen”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 12, <http://goo.gl/SPk4Ms> BIB 2003/1139, Aranzadi, Pamplona, 2003.

TRILLO GARCÍA, A.R.: “Derechos de imagen, su carácter salarial y su inclusión en la basereguladora de accidentes de trabajo”, *Revista Jurídica del Deporte*, núm.26, <http://goo.gl/tNn20l> BIB 2009/509, Aranzadi, Pamplona, 2009.

[www.mecd.gob.es/servicios-al-ciudadano-mecd/dms/mecd/servicios-al-ciudadano-mecd/estadisticas/deporte/anuariodeporte/Anuario de Estadísticas Deportivas 2014.pdf](http://www.mecd.gob.es/servicios-al-ciudadano-mecd/dms/mecd/servicios-al-ciudadano-mecd/estadisticas/deporte/anuariodeporte/Anuario%20de%20Estadisticas%20Deportivas%202014.pdf) (<http://goo.gl/5D1v58>)