

TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS GENERADAS POR LOS DERECHOS DE IMAGEN DE LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES EN EL ÁMBITO NACIONAL E INTERNACIONAL

Salvador Ramírez Gómez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Huelva*

EXTRACTO

El objeto del presente trabajo es un análisis doctrinal y jurisprudencial del régimen tributario de los rendimientos derivados de los derechos de imagen de los deportistas profesionales, tanto desde la perspectiva del ordenamiento interno como desde el ámbito de los convenios de doble imposición, abordando los problemas relacionados con la calificación de los mismos y la utilización de sociedades interpuestas en la explotación de los citados derechos, con especial atención al régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen y al tratamiento que estos reciben en los CDI suscritos por España.

Palabras clave: tributación derechos de imagen, fiscalidad internacional y convenios de doble imposición.

Fecha de entrada: 22-02-2017 / Fecha de aceptación: 14-03-2017

TAXATION OF THE INCOME GENERATED BY THE IMAGE RIGHTS OF PROFESSIONAL SPORTS ON THE NATIONAL AND INTERNATIONAL SECTOR

Salvador Ramírez Gómez

ABSTRACT

The objective of the present work is a doctrinal and jurisprudential analysis of the tax regime of the revenue derived from the image rights of professional athletes, both from the perspective of the internal order and from the double taxation conventions, addressing the related problems With the qualification of the same and the use of companies interposed in the exploitation of the aforementioned rights, with special attention to the system of imputation of income for the assignment of image rights and the treatment they receive in the double taxation conventions signed by Spain.

Keywords: taxation of image rights, international taxation and double taxation conventions.

Sumario

- I. Concepto y contenido del derecho a la propia imagen y su interés para el derecho tributario
- II. Calificación tributaria de las rentas generadas por los derechos de imagen en nuestro ordenamiento interno
 1. La cesión de derechos de imagen como rendimientos del capital mobiliario
 2. La explotación de la propia imagen y la cesión de derechos de imagen como rendimientos de actividad económica
 3. La cesión de los derechos de imagen y su calificación como rendimientos del trabajo
- III. La interposición de sociedades como mecanismo para la obtención de los rendimientos derivados de la cesión del derecho de imagen
 1. El régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen
 2. La obligación de ingreso a cuenta en el régimen de imputación de rentas por cesión de derechos de imagen
 3. Las rentas derivadas de los derechos de imagen y la transparencia fiscal internacional
 4. Aplicación de régimen de operaciones vinculadas a las cesiones de derechos de imagen a sociedades instrumentales
- IV. Cesión de derechos de imagen y fiscalidad internacional
 1. Contribuyentes residentes (IRPF)
 2. Contribuyentes no residentes (IRNR)
 3. Los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen en el ámbito de los CDI
 - a) El artículo 7 del MCOEDE: Beneficios empresariales
 - b) El artículo 12 del MCOEDE: Cánones
 - c) El artículo 17 del MCOEDE: Las rentas de artistas y deportistas
- V. La explotación de los derechos de imagen de los deportistas mediante la interposición de sociedades y el delito fiscal

Bibliografía

NOTA: Este trabajo se enmarca en el proyecto de investigación «Sostenibilidad y responsabilidad en el ámbito deportivo: propuestas de reforma normativa ante los retos fiscales y laborales de los deportistas» (DER 2015-64752-P).

I. CONCEPTO Y CONTENIDO DEL DERECHO A LA PROPIA IMAGEN Y SU INTERÉS PARA EL DERECHO TRIBUTARIO

Como es conocido, el derecho a la propia imagen aparece recogido en el artículo 18.1 de la Constitución que, otorgándole rango de derecho fundamental, garantiza su protección. La Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, lleva a cabo su desarrollo legal, disponiendo su protección frente a todo tipo de intromisiones ilegítimas y configurándolo como un derecho de la personalidad y, como tal, inalienable, irrenunciable e imprescriptible (art. 3); lo cual no es impedimento para que el titular del mismo pueda ceder algunas de las facultades que lo integran. El contenido del derecho a la propia imagen se encuentra delimitado por el artículo 7 de la citada ley orgánica que lo refiere al derecho del titular a captar, reproducir o publicar su propia imagen (art. 7.5) o a utilizar su nombre, su voz o su imagen para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga (art. 7.6).

La ley protege, pues, al titular del derecho a la propia imagen de las intromisiones ilegítimas, al tiempo que reconoce un contenido positivo en la facultad otorgada al mismo de reproducir la propia imagen, exponerla, publicarla e, incluso, comerciar con ella, consintiendo expresamente a un tercero dichas acciones o utilización. Este componente patrimonial del derecho a la propia imagen ha sido reconocido, tanto por el Tribunal Constitucional¹, como por la jurisprudencia de la Audiencia Nacional, quien viene reiterando expresamente que «cabe la celebración de negocios jurídicos sobre disposición de determinados aspectos de los derechos fundamentales, como el "derecho de imagen". Se trataría de la creación o ejecución de un derecho económico sobre la imagen o el "aspecto patrimonial" de la explotación de la imagen, que no supone renuncia al derecho fundamental, sino comercialización de uno de sus aspectos, el material»². Se trata, pues, de un derecho susceptible de poseer un contenido patrimonial, que puede ser objeto de explotación económica, comercial o publicitaria, ya sea por su titular o por un tercero, mediante contraprestación.

Es, precisamente, ese aspecto patrimonial del derecho a la propia imagen y la posibilidad de su explotación lo que lo hace susceptible de convertirse en una manifestación de capacidad económica y, consecuentemente, en posible objeto de imposición. El interés por la tributación de los derechos de imagen se ha visto incrementado en los últimos tiempos, pues, cada vez es más frecuente que,

¹ Vid. las SSTC 81/2001, de 26 de marzo; 231/1988, de 2 de diciembre; 99/1994, de 11 de abril; 117/1994, de 25 de abril; 81/2001, de 26 de marzo, entre otras.

² SAN de 13 de junio de 2002, rec. núm. 115/2000; en el mismo sentido, las Sentencias de 4 de julio de 2002, rec. núm. 1294/1999; de 13 de marzo de 2003, rec. núm. 940/2000; de 18 de julio de 2006, rec. núm. 1096/2003; entre otras muchas. También se ha pronunciado en esos términos la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo en Sentencias de 8 de mayo de 2014, rec. núm. 746/2011; y de 26 de junio de 2016, rec. núm. 2593/2013, entre otras.

especialmente, artistas y deportistas profesionales decidan obtener rentas derivadas de la explotación comercial de su imagen, no solo por los resultados económicos que ello les genera, sino, también, en no pocas ocasiones, por las posibilidades de reducción o elusión de la carga tributaria que por dicha vía se abren. Especialmente en relación con los deportistas profesionales, y particularmente en relación con los futbolistas, desde principios de los años noventa y coincidiendo con un importante aumento de los ingresos generados por el deporte y de las retribuciones de los propios futbolistas profesionales, comenzaron a aparecer numerosos supuestos de planificación fiscal, en los que los clubes desdoblaban los contratos de sus jugadores en dos modalidades, desgajando de los contratos laborales la cesión del derecho de explotación de su imagen, diseñando un esquema triangular en el que el deportista cedía originariamente la explotación de este derecho a una sociedad interpuesta, normalmente de su propiedad o controlada por él, a la que el club con el que contrataba el deportista debía adquirir obligatoriamente el derecho a la explotación de su imagen. En muchos casos, además, las sociedades interpuestas se constituían en jurisdicciones de conveniencia o territorios de baja o nula tributación, con lo que no solo se eludía el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) sino que las retribuciones formalmente domiciliadas en las sociedades no residentes eludían casi totalmente la tributación en España³. Son casos acontecidos principalmente en dicha época los que han dado lugar a la mayor parte de la jurisprudencia que ha venido elaborando tanto la Audiencia Nacional como el Tribunal Supremo, y que, junto con otras cuestiones relacionadas con la tributación de los derechos de imagen, será objeto de análisis en los apartados siguientes.

II. CALIFICACIÓN TRIBUTARIA DE LAS RENTAS GENERADAS POR LOS DERECHOS DE IMAGEN EN NUESTRO ORDENAMIENTO INTERNO

La calificación a efectos tributarios de las retribuciones obtenidas por la explotación directa o por la cesión del derecho a la propia imagen ha sido desde sus inicios una cuestión especialmente conflictiva, en particular en determinados ámbitos como es el de los deportistas profesionales. A los problemas derivados de la calificación como rendimientos del trabajo, de actividades económicas o del capital, se unen los que se plantean como consecuencia de la puesta en escena de esquemas de planificación fiscal, mediante la interposición de sociedades a las que se cede el derecho a su explotación, problemas que se agravan cuando, como ocurre con mucha frecuencia, dichas sociedades se encuentran establecidas en el extranjero, principalmente en paraísos fiscales o territorios de baja tributación, que obliga a tomar en consideración la compleja regulación contenida en los convenios de doble imposición (CDI). En este apartado se van a analizar, exclusivamente, las cuestiones que plantea la calificación y el régimen tributario de las rentas derivadas de los derechos de imagen de los deportistas desde la perspectiva del ordenamiento interno, dejando para un apartado posterior los aspectos relacionados con la tributación internacional.

³ El Informe de la *Financial Action Task Force*, publicado en julio de 2009: «El blanqueo de dinero en el sector del fútbol», ya alertaba del riesgo de que los pagos en conceptos de derecho de imagen se utilicen como mecanismo para blanquear dinero o para encubrir parte de la retribución salarial, con la finalidad de diferir o evitar el pago de impuestos.

especialmente, artistas y deportistas profesionales decidan obtener rentas derivadas de la explotación comercial de su imagen, no solo por los resultados económicos que ello les genera, sino, también, en no pocas ocasiones, por las posibilidades de reducción o elusión de la carga tributaria que por dicha vía se abren. Especialmente en relación con los deportistas profesionales, y particularmente en relación con los futbolistas, desde principios de los años noventa y coincidiendo con un importante aumento de los ingresos generados por el deporte y de las retribuciones de los propios futbolistas profesionales, comenzaron a aparecer numerosos supuestos de planificación fiscal, en los que los clubes desdoblaban los contratos de sus jugadores en dos modalidades, desgajando de los contratos laborales la cesión del derecho de explotación de su imagen, diseñando un esquema triangular en el que el deportista cedía originariamente la explotación de este derecho a una sociedad interpuesta, normalmente de su propiedad o controlada por él, a la que el club con el que contrataba el deportista debía adquirir obligatoriamente el derecho a la explotación de su imagen. En muchos casos, además, las sociedades interpuestas se constituían en jurisdicciones de conveniencia o territorios de baja o nula tributación, con lo que no solo se eludía el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) sino que las retribuciones formalmente domiciliadas en las sociedades no residentes eludían casi totalmente la tributación en España³. Son casos acontecidos principalmente en dicha época los que han dado lugar a la mayor parte de la jurisprudencia que ha venido elaborando tanto la Audiencia Nacional como el Tribunal Supremo, y que, junto con otras cuestiones relacionadas con la tributación de los derechos de imagen, será objeto de análisis en los apartados siguientes.

II. CALIFICACIÓN TRIBUTARIA DE LAS RENTAS GENERADAS POR LOS DERECHOS DE IMAGEN EN NUESTRO ORDENAMIENTO INTERNO

La calificación a efectos tributarios de las retribuciones obtenidas por la explotación directa o por la cesión del derecho a la propia imagen ha sido desde sus inicios una cuestión especialmente conflictiva, en particular en determinados ámbitos como es el de los deportistas profesionales. A los problemas derivados de la calificación como rendimientos del trabajo, de actividades económicas o del capital, se unen los que se plantean como consecuencia de la puesta en escena de esquemas de planificación fiscal, mediante la interposición de sociedades a las que se cede el derecho a su explotación, problemas que se agravan cuando, como ocurre con mucha frecuencia, dichas sociedades se encuentran establecidas en el extranjero, principalmente en paraísos fiscales o territorios de baja tributación, que obliga a tomar en consideración la compleja regulación contenida en los convenios de doble imposición (CDI). En este apartado se van a analizar, exclusivamente, las cuestiones que plantea la calificación y el régimen tributario de las rentas derivadas de los derechos de imagen de los deportistas desde la perspectiva del ordenamiento interno, dejando para un apartado posterior los aspectos relacionados con la tributación internacional.

³ El Informe de la *Financial Action Task Force*, publicado en julio de 2009: «El blanqueo de dinero en el sector del fútbol», ya alertaba del riesgo de que los pagos en conceptos de derecho de imagen se utilicen como mecanismo para blanquear dinero o para encubrir parte de la retribución salarial, con la finalidad de diferir o evitar el pago de impuestos.

1. LA CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN COMO RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO

El artículo 25.4 d) de la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (LIRPF), califica como rendimientos derivados 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. Esta tipificación expresa de los rendimientos derivados de los derechos de imagen se introdujo en el IRPF por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, que junto con la obligada imputación al contribuyente de las contraprestaciones obtenidas por una sociedad por la cesión del derecho de imagen del mismo en determinados supuestos, reguló de forma expresa, por primera vez, la tributación de las citadas rentas.

Al ser la única alusión expresa contenida en la ley a la tributación de los derechos de imagen, desde un principio se planteó la cuestión de si dicha calificación era la única procedente, sin perjuicio de su posible integración entre los rendimientos derivados de una actividad económica, precisión esta introducida por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre. Las dudas iniciales quedaron rápidamente superadas y hoy nadie duda de que los citados rendimientos puedan dar lugar no solo a rendimientos del capital mobiliario, sino, también, a rendimientos de actividad económica o a rendimientos del trabajo, así como, en su caso, a una renta imputada. Como en su momento escribió FALCÓN Y TELLA respecto del citado precepto «se trata de una norma meramente declarativa o aclaratoria (dado el carácter ejemplificativo de la relación en que se incluye) que se limita a reconocer la naturaleza tributaria que, en principio, corresponde a los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen; y de una norma residual, en el sentido de que no excluye que tales rendimientos deban calificarse a efectos fiscales como procedentes del trabajo (cuando los perciba directamente el trabajador de su empleador) o como empresariales»⁴.

En todo caso, conviene recordar que el concepto de rendimiento del capital contenido en el artículo 21 de la LIRPF exige que para ser calificados como tales los rendimientos deben provenir, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por este. La fuente del rendimiento debe ser, pues, la mera cesión del derecho de imagen a un tercero, cesión que no debe realizarse en el desarrollo de una actividad económica, lo que limita notablemente la existencia de este tipo de rendimientos en los casos de deportistas individuales que actúan por cuenta propia. Asimismo, habrá que prestar especial atención a los supuestos en los que el derecho de imagen se cede a un tercero con el que el deportista mantiene una relación laboral por cuenta ajena, pues, en estos casos, parte del contenido del derecho de imagen se confunde con las obligaciones asumidas en el propio contrato laboral, lo que llevará a calificar como rendimiento del trabajo los rendimientos obtenidos por dicha cesión.

⁴ «El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas», Civitas, *Revista de Derecho Deportivo*, 9, 1998, pág. 8.

2. LA EXPLOTACIÓN DE LA PROPIA IMAGEN Y LA CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN COMO RENDIMIENTOS DE ACTIVIDAD ECONÓMICA

La posible calificación de los rendimientos obtenidos por la explotación o cesión de los derechos de imagen como rendimiento derivado de actividad económica se deduce claramente del artículo 25.4 d) de la LIRPF, anteriormente comentado, cuando exceptúa de los rendimientos del capital mobiliario los obtenidos por dicha cesión cuando esta tenga lugar en el ámbito de una actividad económica. Esto ocurrirá, de acuerdo con el artículo 27.1 de la LIRPF⁵, cuando el deportista, actuando por cuenta propia, lleve a cabo la ordenación de recursos materiales y humanos necesarios para la obtención de los citados rendimientos⁶. Esta es la calificación que suelen tener los rendimientos obtenidos por deportistas que compiten individualmente⁷, por ejemplo, cuando el deportista, mediante un contrato de prestación de servicios, participa 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.

Es, pues, exigible en estos casos una cierta actividad del sujeto más allá de la mera cesión de su imagen, pero, constatada dicha ordenación de recursos materiales y humanos necesarios, el rendimiento se calificará como derivado de actividad económica; incluso cuando se trate de deportistas que en el desarrollo de su actividad deportiva no actúen por cuenta propia, sino como empleados de un club. Así se ha venido sosteniendo por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) respecto de determinados rendimientos obtenidos por futbolistas que han cedido

⁵ El artículo 27.1 de la LIRPF considera rendimientos de actividad económica los procedentes del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, cuando 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.

⁶ Para QUINTANA FERRER, E., tienen esta calificación los rendimientos derivados de «la realización con habitualidad de la actividad de vender exclusivas o ceder la imagen para la promoción de un producto comercial, y, en general, los rendimientos originados por cualquier cesión que tenga como origen una relación por cuenta propia (mercantil o civil), que suponga una cesión directa, sin intermediarios, de la imagen del deportista a otra persona o entidad que adquiere el derecho a su explotación o utilización, ya sea mediante una sociedad mercantil constituida con tal objeto, o incluso por una persona física con carácter empresarial», en «Régimen fiscal de los deportistas», *Fiscalidad del deporte*, Bosch, Barcelona, 2008, págs. 202-203. Para MENÉNDEZ MORENO, «Un ejemplo puede ser el de los deportistas de los deportes individuales (tenis, boxeo, etc.), a quienes contratan (y remuneran) por hacer publicidad de un determinado producto o marca, o a quienes retribuyen para poder retransmitir por televisión sus actuaciones (en definitiva, la práctica de su deporte). Y lógicamente, deberá aplicarse esta misma calificación de rendimiento de actividad económica a cualquier persona física que explote económicamente las cualidades de su imagen (simpatía, belleza, popularidad, etc.), con las características que contempla el artículo 27.1 de la Ley 35/2006 del IRPF, que se acaban de indicar», «La calificación de los derechos de imagen de los deportistas en el IRPF», *Quincena Fiscal*, 10, 2015, pág. 3.

⁷ La Consulta de la DGT V1795/2008, de 9 de octubre, califica como rendimientos derivados de actividad económica los derivados de «la actividad de jugador profesional de golf (actividad deportiva que según el último párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF constituye una actividad económica), la cesión del derecho a la explotación de su derecho de imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, realizado en el ámbito de la referida actividad tendrá la consideración de rendimientos de actividades económicas». En el mismo sentido la Consulta V5193/2016, de 30 de noviembre.

su derecho de imagen a terceras empresas, obligándose a la prestación de determinados servicios: «estas actividades publicitarias de dichas marcas no obedecen a una mera cesión de la imagen del deportista, sino a una actividad más compleja, que implica su intervención activa en el rodaje de "spots" publicitarios. Ello escapa, por tanto, de la simple transmisión del derecho a la propia imagen para constituir una actividad profesional y como tal debe tributar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas»⁸, y confirmado la Audiencia Nacional⁹.

En nuestra opinión, es erróneo restringir a los deportistas que desarrollan su actividad deportiva por cuenta propia, generalmente en deportes de competiciones individuales, la posibilidad de calificar los rendimientos obtenidos por la cesión de sus derechos de imagen como derivados de actividad económica. La exigencia legal para atribuir dicha calificación a la cesión de los derechos de imagen no afecta al régimen bajo el que se desarrolla la actividad deportiva, por cuenta propia o ajena, sino a las condiciones en que se produce la citada explotación, que pueden limitarse a la mera cesión de los citados derechos o exigir una ordenación por cuenta propia de los recursos necesarios para dicha explotación. En conclusión, un deportista que desarrolla su actividad bajo la denominada relación laboral especial, puede, paralelamente, desarrollar una actividad económica en la gestión de los derechos de imagen que no se encuentren vinculados con su relación laboral, organizando al respecto los recursos humanos y materiales necesarios, en cuyo caso dichos rendimientos tendrán la calificación de rendimientos derivados de actividad económica.

⁸ Resolución de 28 de diciembre de 2005. La Resolución de 12 de febrero de 2009, en parecidos términos, declara: «el jugador queda obligado en virtud de los contratos celebrados con la entidad Nutrexpa a participar en *spots* publicitarios con otros jugadores e incluso con su propio hijo (al que representa también en la firma del contrato) y con la entidad Mizuno a usar y promocionar determinadas prendas deportivas y a toda una serie de prestaciones accesorias que conllevan la participación del jugador en actividades promocionales y publicitarias varias de la entidad. De lo anterior deriva que los ingresos obtenidos como consecuencia de las actividades que al deportista le imponen tales contratos, trascienden de la mera cesión de su imagen. Ya que el sujeto pasivo se obliga a una prestación más compleja que implica su intervención activa en el rodaje de *spots* publicitarios, y además en el caso de Mizuno, a la participación del jugador en cualquier actividad de promoción, marketing, anuncio publicitario, torneo... y acontecimientos similares que organice la entidad. Por lo que estamos, en el caso de los contratos celebrados con las entidades Mizuno y Nutrexpa ante contratos de prestación de servicios diversos, que escapan de la simple transmisión del derecho a la imagen para constituir una actividad profesional y como tal debe tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. [...] No así en el caso del contrato firmado con la sociedad BDDP, del que deriva la utilización de la imagen del obligado tributario en tarjetas telefónicas, lo cual encajaría en el concepto de rendimientos del capital mobiliario previsto en el artículo 37.3 g) de la Ley 18/91 y 23.4 e) de la Ley 40/98»; en el mismo sentido, *vid.*, la Resolución de 30 de marzo de 2006, todas ellas confirmadas por la Audiencia Nacional.

⁹ La SAN de 23 de abril de 2009, confirmada por la STS de 11 de octubre de 2012, declara a este respecto que: «De las propias cláusulas de los contratos deriva que estamos ante actividades que exceden con mucho de los simples derechos de imagen. En efecto, esas actividades publicitarias, de asesoramiento y otras complementarias van más allá de aquella cesión. Así el sujeto pasivo se obliga a una prestación más completa, que requiere su intervención activa como el *spot* para Nutrexpa y en el caso de Nike la amplia gama de actividades a que venía obligado, informes orales o escritos referentes a los productos Nike, apariciones anuales relacionadas con la publicidad o bien la producción de anuncios publicitarios o materiales, charlas, sesiones para la producción de anuncios televisivos o vídeos, etc., que son propios de un contrato de prestaciones de servicios y constituyen una actividad profesional y que por tal debe tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». La SAN de 10 de marzo de 2010, rec. núm. 68/2009, confirmada por el TS en Sentencia de 28 de febrero de 2013, rec. núm. 2773/2010, reproduce idénticos razonamientos.

3. LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN Y SU CALIFICACIÓN COMO RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

Resulta curioso que la calificación de la retribución percibida por la cesión de los derechos de imagen como rendimiento del trabajo no resulte mencionada de manera expresa por la LIRPF, siendo en el seno de la relación laboral de los deportistas profesionales donde con mayor frecuencia se producen cesiones de los mismos. Hoy no se discute dicha posibilidad, pues, el concepto de rendimiento del trabajo que recoge el artículo 17.1 de la LIRPF es de tal amplitud que incluye percepciones de tal naturaleza: *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*, entre las que se incluyen, expresamente, las derivadas de relaciones laborales de carácter especial (art. 17.2 j)¹⁰. La previa calificación en el artículo 24 como rendimiento del capital mobiliario obligaría a plantearse, en el caso concreto, si los rendimientos obtenidos por la cesión de los derechos de imagen al empleador con el que se mantiene una relación laboral retribuye un elemento patrimonial, un derecho, o retribuyen el trabajo personal del titular del mismo, insertándose en la relación laboral¹¹.

La administración, desde un principio, consideró que «el contenido económico de los derechos del deportista no es separable del contrato laboral y, por tanto, forma parte de la remuneración de los servicios en que dicha relación se concreta»¹²; entendiendo así que cualquier contraprestación percibida del club con el que se mantiene la relación laboral debería calificarse como rendimientos del trabajo. Los tribunales, por su parte, han precisado dicha conclusión al considerar que, ciertamente, existen derechos de imagen íntimamente conectados con la relación laboral, respecto de los cuales «su naturaleza de rendimientos de trabajo personal no ofrece dudas a tenor del artículo 8.2 del Decreto 1006/85¹³ y artículo 32 del Convenio Colectivo de Futbolistas de 1992¹⁴ y artículo

¹⁰ El artículo 2.1 d) del Estatuto de los Trabajadores considera relación laboral de carácter especial la de los deportistas profesionales. El desarrollo del citado artículo se ha llevado a cabo por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

¹¹ MENÉNDEZ MORENO, A., considera lógico, en estos casos, vincular los rendimientos procedentes del derecho de imagen con la actividad del contribuyente y no simplemente con la mera cesión de ese derecho, en «Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 632.

¹² Resolución del TEAC de 15 de diciembre de 1999, FJ 3; criterio reiterado en las Resoluciones de 15 de marzo de 2007 y 23 de octubre de 2008, entre otras.

¹³ El artículo 8.2 del Real Decreto 1006/1985 dispone que tendrán la consideración legal de salario todas las percepciones que el deportista reciba del club o entidad deportiva, bien sean en metálico o en especie, como retribución por la prestación de sus servicios profesionales; y el artículo 7.3 establece que en lo relativo a la participación en los beneficios que se deriven de la explotación comercial de la imagen de los deportistas se estará a lo que en su caso pudiera determinarse por convenio o pacto individual, salvo en el supuesto de contratación por empresas o firmas comerciales previsto en el número 3 del artículo 1 del presente real decreto.

¹⁴ El Convenio Colectivo para la Actividad de Fútbol Profesional (BOE de 8 de diciembre de 2015), en su artículo 28, califica como concepto salarial el percibido por la utilización de la imagen, cuando el futbolista explote en su propio nombre sus derechos de imagen, por no haber sido estos cedidos temporal o indefinidamente a terceros.

24.1 y 2 de la Ley 18/91, que era la normativa vigente cuando los hechos analizados acaecidos»¹⁵. Esos derechos de imagen, íntimamente conectados con la relación laboral, se insertan en los denominados derechos de imagen colectivos, pues, como declara el Tribunal Supremo «al producirse la contratación por un Club de un futbolista profesional surge una faceta colectiva de vinculación de uno y otro, de tal forma que en ocasiones será la imagen del Club, imagen colectiva, la que alimente y desarrolle la de sus deportistas, y en otras, la imagen de un deportista puede ir en beneficio de la del Club. En todo caso, se trata de una vinculación que nace con el contrato de trabajo y que se extingue cuando cesan los efectos de este último»¹⁶; afirmando, en otra ocasión, que «El contrato laboral entre el deportista y el club incluye la cesión del derecho a la explotación de su imagen dentro del ámbito de las actuaciones deportivas en las que participe el club, pero no fuera de las mismas. El deportista es contratado para que desarrolle una relación laboral dentro del ámbito deportivo, donde su imagen va a ser difundida al público en general, es decir, se le paga para que desarrolle una actividad deportiva delante de los espectadores. Hasta aquí debe entenderse que existe una cesión del derecho de imagen dentro de la actuación deportiva para la que el jugador fue contratado por su club; el club adquirió el derecho de imagen a través del contrato federativo»¹⁷.

Existen, pues, unos derechos de imagen colectivos que son, por su propia naturaleza, de titularidad del club, una utilización de la imagen inherente, insoluble o implícita al desempeño del trabajo¹⁸, y de la que el propio club dispone, tanto en el desarrollo de la actividad deportiva propia como en su actividad de promoción y publicidad del club —en actos tales como ruedas de prensa, presentaciones públicas, intervenciones, en forma individual o colectivamente con otros jugadores, en filmaciones, *spots* publicitarios, cinematográficos, televisivos, en prensa o radio; y a permitir su reproducción pública, etc.—, no siendo necesaria su cesión expresa mediante el contrato laboral. A ellos se añaden los derechos de imagen individuales que son privados, personales del deportista, cuya titularidad pertenece única y exclusivamente al mismo y que pueden ser, asimismo, cedidos al club mediante cláusulas expresas insertas en el contrato de trabajo, y que, en tal caso, deberán calificarse, asimismo, como rendimientos del trabajo personal¹⁹.

¹⁵ STS de 1 de julio de 2008, rec. núm. 5296/2002, FD undécimo.

¹⁶ STS de 25 de junio de 2008, rec. núm. 4560/2003, FD quinto.

¹⁷ STS de 10 de julio de 2008, rec. núm. 3770/2003, FD cuarto.

¹⁸ *Vid.*, en este sentido, SÁNCHEZ PINO, A. J.: «La tributación de los deportistas en el IRPF», en *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero*, Thomson-Civitas, Cizur Menor, 2016, pág. 338; QUINTANA FERRER, E.: «Régimen fiscal de los deportistas», en *Fiscalidad del Deporte, op. cit.*, pág. 198; RODRÍGUEZ LOSADA, S.: «Al hilo de los derechos de imagen de deportistas profesionales: calificación de estas rentas desde la perspectiva interna e internacional», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 27, 2009, pág. 7; FALCÓN Y TELLA, R.: «La STS 1 julio 2008 y la retribución de los derechos de imagen de deportistas profesionales», *Quincena Fiscal*, 19, 2008, pág. 1; RELEA SARABIA, A.: *El régimen jurídico tributario de las retribuciones de los futbolistas*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007, págs. 242-243.

¹⁹ Esta distinción entre derechos de imagen colectivos e individuales se encuentra expresamente recogida en el Convenio colectivo de trabajo entre la Asociación de Clubes de Baloncesto (ACB) y la Asociación de Baloncestistas Profesionales (ABP), en cuyo anexo III, bajo el título «Régimen de Explotación de los Derechos de Imagen», define los dere-

Estos derechos de imagen íntimamente unidos a la relación laboral (así como los individuales expresamente cedidos al club) no pueden ser objeto de cesión a terceros distintos del club, en tanto que ya son titularidad de este, pues, como el Tribunal Supremo ha declarado, no puede cederse «la especial situación de vinculación entre el mismo y el Club que nace del contrato de trabajo y que se rige exclusivamente por lo dispuesto en el mismo»²⁰. Como consecuencia de la intransmisibilidad de tales derechos de imagen, el Tribunal Supremo ante contratos en los que se cedían los mismos, y para situaciones anteriores a 1997, año en que se introduce el nuevo régimen de imputación de rentas, recurre al principio de calificación del artículo 28.2 de la Ley General Tributaria, para, en atención a su verdadera naturaleza jurídica, recalificar el contrato como cesión del crédito laboral por la contraprestación debida por el club como concepto retributivo de carácter salarial, y calificar como rendimiento del trabajo obtenido por el deportista las cantidades satisfechas a la sociedad cesionaria²¹. En nuestra opinión, este criterio sigue siendo de aplicación para situaciones posteriores a 1996, año en que se regula el nuevo régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, pues, las situaciones a las que el mismo se refiere presuponen que el jugador ostenta la titularidad de los derechos de imagen que pretende ceder a un tercero, cosa que no ocurre respecto de los que, por estar vinculados a la relación laboral, son titularidad del club²².

chos colectivos –«Son aquellos en los que la imagen del jugador aparece relacionada con el equipo al que pertenece en competición oficial, vistiendo la indumentaria del mismo, o cuando participe en actos públicos organizados por el club o SAD o por la ACB»–; y los derechos individuales –Son aquellos que se refieren directamente a la imagen del jugador como persona (su intimidad) o a su imagen como deportista en general (es decir, vistiendo deportivamente y apareciendo ante el público fuera del horario laboral, siempre y cuando no lleve los distintivos e indumentaria del club o SAD con el que tiene suscrito contrato, ni cualquier otra que pueda provocar confusión con aquellos– añadiendo en su artículo 3.1 que «corresponderá en exclusiva a cada jugador, de forma individual, la explotación de su imagen como persona (intimidad) así como la de deportista en general, siempre y cuando no lleve la indumentaria oficial del club o SAD a que pertenezca, o bien otra que pudiera confundirse con esta».

²⁰ STS de 25 de junio de 2008, rec. núm. 4560/2003, FD quinto.

²¹ STS de 25 de junio de 2008, rec. núm. 4560/2003; de 26 de noviembre de 2009, rec. núm. 1278/2004; de 28 de enero de 2011, rec. núm. 4201/2007; de 26 de noviembre de 2012, rec. núm. 4301/2011. La SAN de 3 de febrero de 2010, rec. núm. 35/2009, recoge las siguientes consideraciones: «basta examinar los contratos suscritos entre los jugadores, el Club y las sociedades, para advertir que los derechos que se otorgan por la sociedad al Club, (en esencia, a que el jugador sea fotografiado, filmado, grabado en todas las actuaciones o partidos oficiales en las que intervenga con la Unión Deportiva Salamanca), coinciden sustancialmente con las obligaciones que se derivaban para el jugador del contrato laboral celebrado, estableciéndose de modo expreso que la cesión de los derechos de imagen objeto del contrato, está en todo caso vinculada con la relación laboral entre Unión Deportiva Salamanca, S.A.D. y el jugador, de tal forma que resuelta esta, se extinguirá también el contrato de cesión de los derechos de imagen.

En definitiva, ha de entenderse que las cantidades satisfechas por la cesión de los derechos de explotación de imagen, en cuanto son consecuencia de la actividad laboral principal del jugador, se incorporan al concepto de salario que recoge el art. 26.1 del Estatuto de los Trabajadores, y desde la perspectiva fiscal el rendimiento obtenido tiene la consideración de rendimiento del trabajo, sometido al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» (FJ octavo).

²² En este sentido se ha pronunciado SÁNCHEZ PINO, quien afirma que «si la cesión de los derechos de imagen se ha producido en el marco del contrato de trabajo, la posterior designación de un tercero para el cobro de dichas cantidades, no evita la calificación de la renta como rendimiento del trabajo», «La tributación de los deportistas en el IRPF», *op. cit.*, pág. 339.

Pero junto a esos derechos de imagen íntimamente unidos a la relación laboral, hay que reconocer, como hemos advertido anteriormente, la existencia de posibles derechos de imagen desconectados de la misma, «derecho de imagen individual» en palabras del Tribunal Supremo, de los que, si no han sido cedidos al club en el contrato de trabajo, su titular puede disponer en el modo que le convenga, pues ninguna relación tienen con ella. Esta disociación de los derechos de imagen ha sido admitida de forma expresa en la Sentencia de 13 de marzo de 2012, «considerando rendimientos derivados de la relación laboral las cantidades obtenidas por la cesión de los derechos de imagen al Club, y que tributarán como rendimientos de trabajo personal, y por otra parte las derivadas de la cesión a terceras personas o entidades de los derechos de imagen del profesional no referidos a su actividad profesional, que tributarían como rendimientos de capital mobiliario»²³. En su Sentencia de 10 de julio de 2008, el mismo tribunal ya mantenía esta disociación al afirmar que «el contenido económico de los derechos de imagen del deportista es separable del contrato laboral; cuando se firma el contrato para jugar en un club se puede entender implícita la cesión de la imagen "en actuaciones deportivas" pero no fuera de dichos eventos», y añadía la posibilidad de que estos derechos individuales sobre su imagen «puede cederla a su club, al margen de su relación laboral, por sí, a través de la firma de un contrato independiente, o a través de sociedad interpuesta»²⁴, afirmando que «es posible la cesión autónoma de su derecho de imagen por parte del deportista al club donde presta su relación laboral, ya que no es un derecho que se haya adquirido directamente en virtud del contrato laboral»²⁵. Parecidos pronunciamientos se han producido en la jurisdicción social, cuando se declara que «Hay en estos casos una perfecta unidad de negocio jurídico, que vincula el ejercicio profesional del deporte con la imagen, y que hace que la explotación de esta discurra en paralelo con el desarrollo de la propia profesión; desarrollo este que,

²³ STS de 13 de marzo de 2012, rec. núm. 4559/2008, FD segundo.

²⁴ STS de 10 de julio de 2008, rec. núm. 3770/2003, FD tercero. En parecidos términos se pronunció en la Sentencia de 25 de junio de 2008, rec. núm. 3544/2003, cuando afirmó que «el contrato federativo no autoriza la utilización del nombre y la imagen del futbolista por parte del club fuera de los eventos deportivos propiamente dichos, por lo que existe la posibilidad de una explotación de la imagen al margen del ámbito laboral, que puede hacerse bien al Club, bien a otra entidad, por lo que la calificación de las rentas como rendimientos del trabajo o procedentes de la explotación de un derecho de imagen dependerá de las circunstancias de cada caso concreto» (FD tercero); doctrina reiterada en la SAN de 3 de febrero de 2010, rec. núm. 35/2009, y de 24 de marzo de 2010, rec. núm. 39/2009.

²⁵ RELEA SARABIA afirma, en este sentido, que «las cesiones de la imagen instrumentadas mediante contratos de naturaleza civil o mercantil en los que no se pacta trabajo alguno a cargo del deportista, sino solo la cesión de su imagen o el consentimiento para su utilización por el club, generarán rendimientos del capital mobiliario. Me refiero fundamentalmente a contratos mediante los que el club comercializa todo tipo de prendas con el nombre o la imagen física de sus jugadores, tanto deportivas (camisetas, chándalls, etc.), como extradeportivas (corbatas, pañuelos, etc.), e igualmente una variada índole de objetos de diversa utilidad sobre los que también se imprime la imagen del jugador», en *El régimen jurídico tributario de las retribuciones de los futbolistas*, op. cit., págs. 275-276; también PLAZA DE DIEGO, en la misma línea, cita la utilización comercial de la imagen de los deportistas a través de la actividad de *merchandising* efectuada por los clubes con los que mantiene una relación laboral por cuenta ajena, cuando dicha utilización no venga impuesta por el convenio colectivo que resulte aplicable, *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*, IEF, Madrid, 2005, pág. 165. En el mismo sentido, *vid.*, BANACLOCHE PALAO, C.: «Tributación de las cantidades satisfechas por los clubes de fútbol a las sociedades cesionarias de los derechos de imagen de los deportistas», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 17, 2006, págs. 5-6.

a su vez, solo cabe a través del contrato con el club de fútbol. Así lo contempla la reglamentación de la relación laboral especial y en tal sentido lo normativiza el convenio colectivo, exceptuando una y otro aquellos casos en que falle ese paralelismo, lo que sucederá precisamente cuando el negocio jurídico por el que se cede la explotación de la imagen no está indisolublemente ligado a la práctica de la profesión deportiva para el mismo cesionario –tal sería el caso, por ejemplo, de la explotación de la imagen por marcas comerciales con las que el jugador pacte directamente–. En este segundo caso la cesión de derechos, al estar desvinculada de la prestación laboral, revestirá naturaleza civil, con arreglo a lo dispuesto en el art. 1.526 y ss. del Código Civil»²⁶.

La calificación de las rentas como rendimientos del trabajo o procedentes de la explotación de un derecho de imagen dependerá, pues, de las circunstancias de cada caso concreto²⁷, de forma que en los supuestos en los que la retribución percibida no trae causa de la relación laboral, su calificación a efectos tributarios no será la de rendimientos del trabajo personal, sino la de rendimientos del capital mobiliario o de actividad económica, incluso cuando el cesionario sea el propio empleador, pues, el concepto de rendimiento del trabajo no se construye sobre la cualidad de quien satisface la renta, sino sobre la naturaleza de la relación que origina el mismo²⁸.

Como apuntábamos anteriormente, son estos derechos de imagen, no vinculados con la relación laboral del deportista, los que podrán ser objeto de cesión para su explotación por un tercero, que, a su vez, podrán ser cedidos por este a la entidad empleadora, y a los que les resultaría aplicable el régimen de imputación de rentas del artículo 92 de la LIRPF.

²⁶ STS de 26 de noviembre de 2012, rec. núm. 4301/2011, FD quinto.

²⁷ Así se declara en la Sentencia de 25 de junio de 2008, rec. núm. 3544/2003, FD tercero.

²⁸ En este sentido se ha manifestado ORTIZ CALLE, E., quien afirma que «el jugador tiene derechos sobre su imagen y nada impide que pueda cederlos a su Club al margen de su relación laboral, por sí mismos, a través de la firma de un contrato independiente o a través de sociedad interpuesta», en «Las rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen de los deportistas profesionales: su discutida calificación Jurídico-Tributaria», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 26, 2009, pág. 12. También HERNÁNDEZ GALANTE, J., considera que, «las rentas deberían tener esta categoría (la de rendimientos de actividad económica) independientemente de que los derechos se cedan directamente al club para el que se prestan los servicios deportivos, quien puede explotar la imagen del jugador de forma independiente al rendimiento y al trabajo exclusivamente deportivo», en «Fiscalidad de artistas y deportistas. Aspectos internacionales», en *Fiscalidad Internacional*, Fernando SERRANO ANTÓN (coord.), vol. 1, 5.ª ed., CEF, Madrid, 2013, pág. 952; RELEA SARABIA, en esta línea, escribe que «se precisa, por tanto, analizar separadamente para cada una de las manifestaciones del empleo de la imagen cual es la fuente contractual que genera las correlativas obligaciones recíprocas, sin que [...] sea posible generalizar y así entender ni que todas las manifestaciones de utilización de la imagen resultan innatas al contrato laboral, ni que todas requieren el consentimiento previo en la cesión de la imagen mediante otro contrato mercantil o civil celebrado con el jugador, autónomo del laboral», en *El régimen jurídico tributario de las retribuciones de los futbolistas*, op. cit., pág. 245; en el mismo sentido, PLAZA DE DIEGO, M. A.: *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*, op. cit., 2005, pág. 162.

No obstante, algunos autores, como FALCÓN Y TELLA, han sostenido que aun cuando la cesión del derecho de imagen al empleador se haga al margen de la relación laboral, la retribución obtenida habría de considerarse rendimiento del trabajo a efectos del IRPF, pues, para ello, basta con que se trate de una percepción entregada al trabajador directamente por el empresario, aunque sea al margen del contrato de trabajo, aunque, a continuación exige que exista cierta relación con este, aunque sea indirecta, «El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas», op. cit., pág. 6.

III. LA INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES COMO MECANISMO PARA LA OBTENCIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DERIVADOS DE LA CESIÓN DEL DERECHO DE IMAGEN

El principal objetivo perseguido con la interposición de sociedades a las que se ceden los derechos de imagen del deportista para su explotación por parte de dichas entidades es, como hemos señalado anteriormente, el de eludir la progresividad del IRPF, al tiempo que se difiere el pago de la diferencia resultante entre la cuota derivada del tipo fijo del impuesto sobre sociedades (IS) y el tipo marginal del IRPF hasta el momento en que la sociedad decida repartir el beneficio entre sus socios. En un primer momento –con independencia de que en algunos supuestos hubiese resultado aplicable el régimen de transparencia fiscal previsto para ciertas sociedades en las que más del 50% de sus ingresos del ejercicio procediesen de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas, o de cualquier otra actividad relacionada con artistas o deportistas, suprimido en 2002– como hemos visto en el apartado anterior, la administración reaccionó, en los casos en los que la sociedad cesionaria de los derechos de imagen los cedía a su vez al club con el que el deportista mantenía una relación laboral, recalificando dichas rentas e imputándoselas a este último como rendimientos del trabajo, criterio que fue ratificado tanto por la Audiencia Nacional como por el Tribunal Supremo, y bajo el cual latía la clara sospecha de que se trataba de supuestos de simulación, aunque no siempre se declaraba expresamente la misma. En la práctica totalidad de los casos que llegaron a los tribunales aparecía una modificación de las relaciones contractuales entre el club y el deportista, de forma que junto al nuevo contrato laboral con unas retribuciones sustancialmente inferiores a las que se venían percibiendo, aparecía un segundo contrato entre una sociedad, normalmente propiedad del jugador o familiares próximos, a la que el club adquiría los derechos de imagen del jugador por una cantidad que incluía la rebaja producida en el contrato laboral, a lo que se unía el hecho de que, normalmente, el precio por el que se cedían los derechos de imagen por parte del jugador a la sociedad por él controlada no existía o era meramente simbólico, además de la carencia de infraestructura y ausencia de actividad de explotación de los citados derechos por parte de la sociedad que los había adquirido, que se limitaba a la percepción de los rendimientos, sociedad que, frecuentemente, se encontraba domiciliada en un paraíso fiscal o territorio de baja o nula tributación.

A esta situación es a la que se trató de hacer frente a partir de 1996 por parte del legislador con la regulación del nuevo régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, que analizamos a continuación.

1. EL RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN DE RENTAS POR LA CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN

Fue en 1996 cuando el legislador decidió acabar con la elevada conflictividad que la anterior regulación producía, y con la finalidad antielusiva descrita, introdujo a través de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, un nuevo régimen de imputación de rentas por cesión de derechos de imagen que, con ligeros retoques, ha permanecido hasta el actual artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

De acuerdo con este régimen, los contribuyentes del IRPF imputarán en su base imponible las cantidades satisfechas por la entidad con la que mantienen una relación laboral por la adquisición de los derechos de imagen del mismo, cuando concurren los cuatro requisitos 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 (primera cesionaria), 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 por el IRPF.
- 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 (en la actualidad, art. 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, de la Ley del impuesto sobre sociedades [LIS]), 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 (normalmente, segunda cesionaria).
- d) Que los rendimientos del trabajo obtenidos en el periodo impositivo por el contribuyente en virtud de la relación laboral sean inferiores al 85 % de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere la letra c) anterior por los actos allí señalados.

De estos requisitos conviene destacar los siguientes aspectos. En primer lugar, el hecho de que para que proceda su aplicación no se exige ningún tipo de vinculación entre el contribuyente, titular de los derechos de imagen y la entidad, primera cesionaria, a quien se ceden, ni, en su caso, con otras entidades posibles adquirentes de los derechos, antes de su cesión a la entidad con la que mantiene una relación laboral. Esto diferencia sustancialmente este régimen del de transparencia fiscal, que descansa, como es sabido, en una determinada vinculación entre el socio al que se imputa la renta y la sociedad que la obtiene.

En segundo lugar, hay que destacar su aplicación también cuando la cesión de los derechos se efectúe a una entidad no residente, lo que, en algunos casos, podría producir imputación de rentas al contribuyente residente por dos vías, la del régimen de imputación de rentas del artículo 92 y la del régimen de transparencia internacional del artículo 91, cuya última modificación incluye entre las rentas susceptibles de imputación las rentas positivas derivadas de los derechos de imagen²⁹, tal y como explicamos en el apartado siguiente. La única limitación que se esta-

²⁹ Modificación realizada por el artículo 1.58 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

blece es que no será objeto de imputación la renta procedente de derechos de imagen que deba imputarse conforme a lo dispuesto en el artículo 92 de esta ley, lo que obligará a diferenciar las rentas obtenidas por la sociedad transparente de la entidad con la que el contribuyente mantiene la relación laboral de las obtenidas procedentes de otras entidades.

En tercer lugar, para que proceda la imputación de las rentas estas deben proceder de pagos efectuados por la entidad con la que el titular de los derechos de imagen mantenga una relación laboral (o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del art. 18 de la LIS)³⁰, y siempre que la cuantía satisfecha por dicha adquisición supere el 15% de la suma de los rendimientos del trabajo obtenidos en el periodo impositivo por el deportista más la cantidad satisfecha por la adquisición de sus derechos de imagen.

La renta a imputar, de acuerdo con el apartado 3, será el valor de la contraprestación satisfecha por la entidad con la que el contribuyente mantiene la relación laboral minorada en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización de la utilización de su imagen, siempre que la misma se hubiera obtenido en un periodo impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto. Esta minoración responde al hecho de que tales cantidades ya están sometidas a tributación en el IRPF del contribuyente como rendimientos del capital mobiliario o de actividad económica³¹. Asimismo, el citado apartado 3 añade que la renta imputada se incrementará en el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado 8. Dicha renta, de acuerdo con el apartado 5, se integrará en la base imponible general.

Con el objetivo de evitar situaciones de doble imposición, el apartado 6 establece una serie de medidas dirigidas a los socios de la primera cesionaria, los cuales no tributarán por los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por esta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada al contribuyente titular de los derechos de imagen, dividendos que tampoco darán derecho a la deducción por doble imposición internacional.

Con la finalidad de corregir la doble imposición como consecuencia de la tributación de las rentas imputadas en sede de la entidad, primera cesionaria de los derechos, tanto en España

³⁰ Con la finalidad de intentar eludir la aplicación del régimen de imputación de rentas se ha recurrido, en algunos casos, al diseño de esquemas cuadrangulares, de forma que quien adquiere los derechos de imagen del jugador no es el club con el que mantiene una relación laboral, sino una tercera empresa, ajena al mismo, en los casos detectados por la administración una cadena de televisión, que, a cambio, disminuye los pagos realizados al club por las retransmisiones de los partidos. En tales supuestos, tanto la administración como los tribunales han rechazado tales esquemas con base en la recalificación de los pagos realizados por la cadena de televisión a las entidades cedentes de los derechos de imagen como simple mediación, y concluyendo la aplicación en tales casos del régimen que se trataba de eludir; *vid.* SSAN de 10 de marzo de 2010, rec. núm. 28/2009; de 4 de junio de 2008, rec. núm. 71/2006; y de 5 de marzo de 2008, rec. núm. 96/2006, todas ellas confirmadas por el Tribunal Supremo.

³¹ La norma no prevé, sin embargo, minorar la renta imputada en las cantidades obtenidas por el deportista por la cesión de sus derechos de imagen cuando aún no era residente, lo que puede responder a que, en tales casos, es el país de la residencia el que está obligado a adoptar las medidas oportunas para evitar la doble imposición.

(si es residente), por el IS o por el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR), como en el extranjero (si es no residente)³² –apartados a), b) y c)–; o como consecuencia de la previa tributación por la propia persona física, titular de los derechos, por los rendimientos obtenidos por su cesión –apartados d) y e)–; el apartado 4 permite la deducción de la cuota líquida del IRPF del contribuyente de las cantidades pagadas, aun cuando los impuestos correspondan a periodos impositivos distintos a aquel en el que se realizó la imputación³³. Estas deducciones no podrán exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible.

En cuanto al periodo impositivo en que debe efectuarse la imputación de las rentas, el apartado 5 establece que se realizará en aquel en el que el empleador (normalmente, segunda cesionaria) efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada, salvo que por dicho periodo impositivo la persona física no fuese contribuyente por este impuesto, en cuyo caso la inclusión deberá efectuarse en el primero³⁴ o en el último³⁵ periodo impositivo por el que deba tributar por este impuesto, según los casos.

³² Es de destacar que no se prevé la deducción del IRNR soportado por la entidad no residente con motivo de la cesión de los derechos de imagen a la entidad empleadora que, con ocasión del pago por dicha adquisición, deberá efectuar, en su caso, la oportuna retención, lo que puede responder a que, normalmente, la posible doble imposición se corrige por la propia entidad no residente mediante la aplicación de la correspondiente medida para evitar la doble imposición internacional prevista en su país de residencia. Sobre esta cuestión *vid.* SAN de 31 de marzo de 2010, rec. núm. 15/2009.

³³ En concreto, este apartado establece la deducción de la cuota líquida del IRPF de las siguientes cantidades:

- a) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al IRPF o IS que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.
- b) El IRPF o el IS que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.
- c) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible.
- d) El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.
- e) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al IRPF satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

³⁴ El primer periodo en el que adquiera la condición de contribuyente normalmente será el siguiente a aquel en el que se ha efectuado el pago por la adquisición de los derechos de imagen, aunque podría darse el caso en que no fuese así, por lo que podrían transcurrir varios años entre el momento del pago por la adquisición de dichos derechos y la imputación de la renta a su titular; *vid.* RODRÍGUEZ SANTOS, F. J.: «Los derechos de imagen en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *CT*, 89, 1999, pág. 106.

³⁵ Se trataría del supuesto en el que el deportista pierde la condición de contribuyente en el año en que se producen los pagos por la adquisición de los derechos, debiendo imputarse la renta al periodo impositivo anterior.

No se pueden finalizar los comentarios a este régimen sin incluir una referencia a las dudas sobre su constitucionalidad, puestas de manifiesto por un destacado sector de la doctrina, con argumentos que, en general, compartimos. Así se manifestó FALCÓN Y TELLA, uno de los primeros en cuestionarlo, para quien el régimen «supone atribuir automáticamente al titular de la imagen unas rentas que este puede no llegar a percibir nunca, porque ha cedido su imagen a un tercero, lo que podría reputarse incompatible con el principio de tributación individual inherente a la capacidad contributiva [...] todo el sistema resulta dudosamente compatible con la Constitución, si lo que se busca es simplemente la tributación efectiva por la renta mundial de los residentes, y no hacer tributar a una persona por la renta que obtienen otras distintas»³⁶.

No obstante, las citadas dudas de constitucionalidad, cuando se han planteado ante la Audiencia Nacional o el Tribunal Supremo, han sido rechazadas con argumentos que no terminan de despejarlas totalmente. Así, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2012 se declara que «en el caso que nos ocupa, al igual que el de cualquier fórmula de transparencia fiscal, resulta que la renta gravada se imputa a una persona distinta de su perceptor formal. Y respecto de estos supuestos el Tribunal Constitucional se ha mostrado favorable a esa clase de mecanismos en su Sentencia 214/94, de 14 de julio, en la que se resolvió la constitucionalidad de la Ley del IRPF de 1991. El Tribunal Constitucional manifestaba que la imputación a los socios no era tanto un corolario del principio de capacidad económica, cuanto una técnica establecida por el legislador para reaccionar contra los efectos resultantes de la interposición de sociedades instrumentales, obstaculizando en concreto la creación de las citadas entidades destinadas a retener beneficios. Aunque existen diferencias entre uno y otro régimen de imputación, la experiencia constata que las personas o entidades cesionarias de los derechos de imagen son normalmente de favor o de conveniencia. Ahora bien, cuando ello no se produzca así, y exista un negocio entre partes independientes y se pruebe por ambos, no habrá lugar a tal imputación, por lo que no se verá infringido el principio de capacidad contributiva. Por otra parte, tampoco se aprecia la discriminación entre los deportistas con relación laboral y otros titulares de derechos de imagen, si se parte de que ambos casos estarían sujetos a tributación»³⁷. Inmediatamente después, en la Sentencia de 16 de abril de 2012, declara que «La presunción *ex lege* en la atribución de los rendimientos al futbolista, como decíamos, no solo no es contraria al artículo 31.1 de la Constitución, sino que responde al principio de capacidad económica y contributiva del sujeto pasivo y a un sistema fiscal justo»³⁸.

³⁶ «El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas», *op. cit.*, pág. 12. Del mismo autor, *vid.* «La posible inconstitucionalidad del régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen», *Quincena Fiscal*, 10, 2000, págs. 6 y ss. También han expresado sus dudas, con parecidos razonamientos, HERRERA MOLINA, P. M.: «Rentas imputadas por derechos de imagen (problemas constitucionales y de carácter internacional)», *Revista Técnica Tributaria*, 54, 2001, págs. 63 y ss.; TOVILLAS MORÁN, J. M.: *El tratamiento tributario del derecho de imagen*, Marcial Pons, Madrid, 2001, pág. 218; CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES: *Los impuestos del Deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 246; MERINO JARA, I.: «Tributación de los derechos de imagen», en *Anuario de la Facultad de Derecho*, Universidad de Extremadura, 1999, pág. 84; entre otros.

³⁷ STS de 28 de marzo de 2012, rec. núm. 2896/2008, FD décimo. Las mismas consideraciones se reproducen en la Sentencia de 28 de febrero de 2013, rec. núm. 2773/2010.

³⁸ STS 16 de abril de 2012, rec. núm. 2659/2008, FD tercero.

Sin embargo, y al margen de la improcedencia de equiparar el régimen de imputación de derechos de imagen con la anterior transparencia fiscal, en la que la renta obtenida por la sociedad se imputa a los socios, es decir, a sujetos directamente relacionados con el titular de la renta, mientras que aquí la imputación no requiere ninguna relación con la entidad que obtiene la renta, la cual puede no llegar a percibir nunca³⁹, en los casos analizados por el tribunal, este alude en apoyo de sus conclusiones al caso concreto objeto del recurso para poner de manifiesto la existencia de un mecanismo elusivo que justifica la aplicación del régimen, llegando incluso a afirmar que cuando las personas o entidades cesionarias de los derechos de imagen no sean «de favor o conveniencia», y «exista un negocio entre partes independientes y se pruebe por ambos, no habrá lugar a tal imputación, por lo que no se verá infringido el principio de capacidad contributiva». Desde luego, de ser así, ello supondría una reinterpretación del texto del artículo 92 que, de contener alguna presunción, es claramente una presunción *iuris et de iure*.

Asimismo, debemos hacer una mención a las objeciones planteadas por algunos autores en relación con la compatibilidad del régimen de imputación de rentas y los criterios de reparto de la potestad tributaria contenidos en los CDI, aun constanding, de manera expresa en el apartado 7, que lo previsto en este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales⁴⁰.

En nuestra opinión, no existe incompatibilidad alguna, pues, un CDI solo entra en juego cuando nos encontramos con un residente de un Estado que obtiene rentas en otro, lo que no ocurre en relación con la obligación de imputar al residente un renta establecida por el Estado de la residencia, aunque dichas rentas no se hayan percibido realmente por el mismo, que como tales se consideran rentas obtenidas en el Estado de la residencia⁴¹. De hecho, la práctica totalidad de los casos que han llegado a los tribunales contemplan supuestos en los que se aplica el régimen de imputación de rentas por cesión de derechos de imagen en presencia de una sociedad residente en otro Estado con el que existe CDI en vigor. Todo ello sin perjuicio de que sí prevalezca lo dispuesto en un

³⁹ Como reconoce expresamente el Tribunal Supremo en la Sentencia de 28 de marzo de 2012, rec. núm. 2896/2008, «procederá la imputación siempre que una persona física –el deportista profesional– cobre derechos de imagen satisfechos por otra persona o entidad con la que mantiene una relación laboral; pero tal cobro no se produce directamente, sino a través de otra persona o entidad a la que ha cedido previamente la explotación de aquellos. Y es irrelevante cuál sea el porcentaje de participación en la sociedad, el objeto de tal sociedad cesionaria, la composición de sus ingresos o de su accionariado, el lugar de su establecimiento e incluso que sea o no transparente. Todos estos son datos que carecen de relevancia, porque lo único que importa es que el contribuyente mantenga una relación laboral con una entidad y una relación mercantil con otra a la que cede la explotación de su imagen y que el triángulo se cierre contratando la primera sociedad con la segunda la cesión de tales derechos» (FD undécimo).

⁴⁰ Vid. CORDERO SAAVEDRA, L.: «Las rentas por cesión de derechos de imagen. Calificación en el derecho interno y en los convenios para evitar la doble imposición», *RDFHP*, 264, 2002, pág. 445. ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F. manifiestan al respecto que, en los casos en los que la cláusula del artículo 17.2 del MCOODE no exista, España solo puede proceder a gravar los rendimientos que hayan sido cobrados por el artista o deportista de la sociedad interpuesta, y ello a pesar de la interpretación dinámica que prevé la aplicación de la cláusula antiabuso aun cuando no se haya previsto en un CDI en particular, «La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas: especial referencia al artículo 17 del MCOODE», *Revista Jurídica del Deporte*, 13, 2005, pág. 267.

⁴¹ En este sentido, vid. PLAZA DE DIEGO, M. A.: *Fiscalidad del derecho a la propia imagen*, op. cit., pág. 171.

CDI en relación con la tributación de los pagos efectuados por la entidad segunda cesionaria a la primera si esta fuese no residente. Solo en aquellos casos, improbables en los supuestos contemplados por el artículo 92, en los que la adquisición del derecho de imagen pudiese vincularse a una concreta actuación del deportista en otro país con el que España tuviese suscrito un CDI, cabría, en los términos descritos más adelante, proceder a la aplicación de la regla contenida en el artículo 17.2 del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE); lo que no implicaría incompatibilidad alguna, sino, en su caso, la tributación adicional del deportista en el país de la actuación por las cantidades percibidas por los derechos de imagen vinculados a dicha actuación, correspondiendo a España corregir la doble imposición producida mediante la correspondiente medida en el IRPF.

Para finalizar este epígrafe debemos hacer referencia al intento de eludir el régimen de imputación analizado mediante la formalización de contratos de licencia de marca⁴², dada la posibilidad de que los nombres de los jugadores puedan ser constitutivos de una marca, por lo que cuando el club vende productos en los que se inserta el nombre de aquellos, estaría haciendo una utilización de la marca⁴³. Tanto la administración⁴⁴ como los tribunales han reconducido en estos casos la licencia de marca a los contratos de imagen y consecuentemente al tratamiento fiscal de estos últimos. Así, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de abril de 2007⁴⁵, con consideraciones reiteradas en la de 23 de abril de 2009⁴⁶, comparte las afirmaciones de la Resolución del TEAC de 20 de noviembre

⁴² Cfr. JIMÉNEZ COMPAIRE, I.: *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, Marcial Pons, Madrid, 2001, pág. 32.

⁴³ La posibilidad de que el nombre o imagen de un jugador pueda ser constitutivo de marcas se encuentra expresamente recogido en el artículo 2 de la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de marcas.

⁴⁴ La Resolución del TEAC de 20 de noviembre de 2003 cita el Dictamen del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria, de 30 de marzo de 2001, sobre el tratamiento que deba darse a los contratos de licencia comercial de marca suscritos por un club de fútbol con la sociedad a la que el jugador ha aportado o cedido la marca con su nombre e imagen, acogiendo el criterio sostenido en el mismo. En dicho dictamen se expone que las relaciones de un jugador con su club están definidas como de carácter puramente laboral, 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. Dice el informe que los jugadores y sus actividades no constituyen meros objetos que «produce», «desarrolla» o «fabrica» un club y cuyo destino es el consumo por terceros, son por el contrario personas, su fuerza de trabajo, sus trabajadores y concluye que «hoy en día para el derecho español, el jugador para su club no es ni una propiedad (industrial)» susceptible de explotación comercial ni el objeto de sus actividades; es la persona que con su trabajo personal hace posible que el club desarrolle el objeto que constituye la razón de su existencia. A partir de lo anterior, extrae la conclusión de que «el jugador no tiene respecto de su club posición jurídica o vinculación tal que permita acudir a un instrumento de tutela de intereses como son las marcas. Ninguna de las funciones que justifican la existencia jurídica de las marcas, entendidas como la ordenación jurídica de una determinada realidad específica, se dan en la relación entre el futbolista profesional y el club para el que juega al fútbol. Así pues, cualquiera que sea la denominación o *nomen iuris* que las partes hayan asignado a un contrato o negocio jurídico (celebrado de manera mediata o inmediata entre un club y su jugador), lo cierto es que se trata de un negocio jurídico con causa laboral, y así debe ser considerado a la hora de aplicar el sistema tributario a dicha realidad».

⁴⁵ SAN de 26 de abril de 2007, rec. núm. 1089/2003, confirmada en esta cuestión por la STS de 28 de enero de 2011, rec. núm. 3213/2007.

⁴⁶ SAN de 23 de abril de 2009, rec. núm. 219/2006, confirmada por la STS de 11 de octubre de 2012, rec. núm. 3278/2009.

de 2003, en el sentido de que «de la definición legal de marca se deduce que esta es un medio para distinguir productos, pero no un fin, es decir, la marca no puede erigirse en elemento único diferenciador de los productos, porque según la ley es solo el medio para identificarlos; pretender que un nombre o símbolo constituya marca de un producto, para distinguirlo de otro igual, que solo difiere del anterior en ese nombre o símbolo, implica ignorar el concepto legal de marca que es, insistimos, un medio para distinguir el producto. Cuando esa marca o símbolo es la única diferencia entre dos o más productos que en lo demás son iguales entre sí, es evidente que su utilización nada tiene que ver con el ánimo de diferenciar los productos, su fabricante o comercializador, la garantía de estos sobre la calidad del producto o la responsabilidad por posibles daños que origine su consumo o uso, sino que el producto en cuestión es solo un mero soporte para ese nombre o símbolo plasmado en él, todo lo cual nada tiene que ver con la idea de marca. Cuando el Club comercializa camisetas u otros productos con el nombre o la imagen de sus jugadores y técnicos, es evidente, por lo que acabamos de razonar, que no está haciendo uso de una marca que dice haber adquirido onerosamente, sino de la imagen del jugador o técnico respectivo», añadiendo que, «Si se parte de la marca como un derecho industrial, resulta evidente que el jugador no es una propiedad de ese carácter para su Club, por lo que no es susceptible de explotación comercial. Es simplemente la persona que realiza su trabajo para el Club a efectos de que este pueda lograr los objetivos que constituyen el objeto social y el propio fin del Club. Si ello es así, y no estamos ante una propiedad industrial, no es posible enjuiciar las relaciones entre el Club y sus futbolistas con la normativa propia de las marcas» (FJ séptimo). En conclusión, aunque es posible que un deportista registre como marca su nombre o imagen y explote comercialmente la misma, no cabe utilizar esta vía respecto de los derechos de imagen cedidos a la entidad con la que mantiene una relación laboral, con la finalidad de eludir la aplicación del régimen de imputación de rentas del artículo 92, pues, en tales casos la finalidad perseguida no es la de distinguir o diferenciar los productos que la entidad pueda comercializar, que se convierten en un mero soporte del nombre o símbolo plasmado en él, de modo que lo que realmente se cede a la entidad no es una marca sino los derechos sobre la imagen del deportista, cesión que, de darse los requisitos legalmente previstos, quedará sujeta al régimen de imputación de rentas.

2. LA OBLIGACIÓN DE INGRESO A CUENTA EN EL RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN DE RENTAS POR CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN

El apartado 8 del artículo 92 de la LIRPF establece la obligación de la entidad empleadora de efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a la cesionaria de los derechos cuando se trate de una entidad no residente⁴⁷. La cuantía del ingreso a cuenta se ha fijado en el 19%⁴⁸.

⁴⁷ En caso de que los derechos hubiesen sido adquiridos a una entidad o persona residente no procederá este ingreso a cuenta, sino la correspondiente retención a cuenta del IRPF o IS, según se trate de una persona física o jurídica. En ambos casos, el porcentaje de retención aplicable, de acuerdo con el artículo 101 de la Ley 35/2006 y el 128 de la Ley 27/2014, será del 24%.

⁴⁸ Artículo 101.10 de la LIRPF.

Se trata de un ingreso a cuenta de una naturaleza distinta a los previstos con carácter general, pues, en primer lugar, se efectúa incluso en caso de retribuciones en metálico, que será lo habitual en estos supuestos, y, en segundo lugar, porque, como ha escrito PEDREIRA MENÉNDEZ, el ingreso a cuenta funciona como «un pago a cuenta de la persona física titular de los derechos de imagen, que no es la que percibe directamente las rentas sujetas al ingreso a cuenta, pero es la que se presume que las va a recibir y de hecho se las habrá de imputar pudiendo deducirse el ingreso a cuenta»⁴⁹. Por otro lado, la obligación de efectuar el ingreso a cuenta por parte de la entidad adquirente de los derechos de imagen es independiente de la obligación que, en su caso, le incumba de practicar la correspondiente retención a cuenta del IRNR de la entidad no residente cedente de los derechos⁵⁰.

Asimismo, dado que la obligación de efectuar el ingreso a cuenta tiene como presupuesto el incumplimiento de la regla 85/15, lo que solo se conocerá con certeza el último día del periodo impositivo, fecha en que se sabrá el importe de las retribuciones de trabajo y del resto a tomar en cuenta para el nacimiento de la obligación, se plantea un problema respecto del momento en que deben efectuarse los correspondientes ingresos a cuenta, que de acuerdo con el modelo 111 de declaración e ingreso de los mismos⁵¹, deberá realizarse en el periodo, trimestral o mensual, en que hayan sido satisfechas las contraprestaciones por la adquisición de los derechos de imagen, aunque sea anterior a la finalización del periodo⁵².

⁴⁹ PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La tributación de los derechos de imagen de los deportistas vinculados por relaciones laborales», *RCyT. CEF*, 214, 2001, pág. 29. La STS de 11 de octubre de 2012, rec. núm. 3249/2010, sin embargo, confundiendo el ingreso a cuenta por la renta imputada con la retención en la fuente del IRNR que, asimismo, deberá practicar, en su caso, la entidad empleadora con motivo del pago a la entidad cedente, hace, en nuestra opinión, una interpretación errónea del sistema, al declarar que «se obliga al empleador/cesionario de los derechos de imagen (Club) a realizar un ingreso a cuenta con ocasión de las cantidades entregadas a la entidad no residente por la cesión de los derechos de imagen, y como el mismo tiene el carácter expresado y no el de retención, resulta que la cantidad que finalmente desembolsa aquel ha de ser la convenida en el contrato de cesión más el importe del ingreso a cuenta, *sin que, como vamos a ver, ello genere derechos en el deportista*. Por ello, la única explicación que se ha encontrado a la norma que impone el ingreso a cuenta es la de que el legislador ha intentado evitar que se acuda al mecanismo de entidades no residentes, siempre difíciles de controlar por la Hacienda Pública. [...] *el referido ingreso a cuenta no puede configurarse como retención según lo antes dicho y no se hace figurar su importe como deducible* en el apartado 4 del artículo 2.3 de la Ley 35/2006, sin que la persona física pueda alegar violación del artículo 31 de la Constitución, porque ella tributa exclusivamente en función de la renta imputada y el ingreso a cuenta se realizó por el empleador/cesionario (Club)» (FD tercero). El error en el planteamiento del tribunal se observa de los hechos recogidos en la propia sentencia en la que se puede comprobar como en el acta recurrida el ingreso a cuenta por las rentas imputadas si fue objeto de deducción en la cuota del IRPF del deportista, lo que se negó fue el derecho a que se practicase, también, una deducción por el importe retenido por la entidad empleadora en concepto de IRNR con motivo del pago a una entidad no residente de rentas que se consideraran obtenidas en España.

⁵⁰ *Id.*, sobre esta cuestión, las SSAN de 31 de marzo de 2010, rec. núm. 15/2009, y de 10 de marzo de 2010, rec. núm. 68/2009, ambas confirmadas por el Tribunal Supremo.

⁵¹ *Id.* Orden EHA/586/2011, de 9 de marzo, por la que se aprueba el modelo 111 de autoliquidación de retenciones e ingresos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y se modifica otra normativa tributaria.

⁵² *Cfr.* JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, *op. cit.*, págs. 178-179.

Este problema ha sido abordado por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 26 de abril de 2007⁵³, en la que, aceptando el criterio de la administración, distingue entre el nacimiento de la obligación del ingreso a cuenta y la determinación de la cuantía y exigibilidad del mismo. Así, entiende el tribunal que «la obligación del ingreso a cuenta se produce en relación a las cantidades devengadas en cada ejercicio, entendiéndose devengadas en el momento en que sean exigibles por su perceptor, de acuerdo con las condiciones estipuladas en cada contrato o si los pagos se han efectuado antes del vencimiento de las condiciones establecidas en el mismo, en el momento de su pago [...] Una vez establecida temporalmente esa obligación, la cuantificación y fijación en el tiempo de ese ingreso a cuenta se hará [...] sobre la contraprestación satisfecha en metálico o en especie, si bien, hasta el 31 de diciembre de cada año no puede determinarse de forma definitiva dicha obligación, por ser esta la fecha en que conociéndose el importe de las retribuciones de trabajo y del resto a tomar en cuenta para el cálculo del ingreso a cuenta, es cuando se puede efectuar la aplicación de la regla 85/15» (FJ decimoquinto). El Tribunal Supremo, al confirmar esta sentencia de la Audiencia Nacional, añade al párrafo transcrito el siguiente: «será en dicho momento en el que debe calcularse y procederse al ingreso a cuenta». En conclusión, de dicha doctrina se desprende que el ingreso a cuenta deberá efectuarse en la declaración del último periodo, mensual o trimestral, del año, salvo que en dicho momento no se hubiese satisfecho todavía la contraprestación, en cuyo caso el ingreso se realizaría en el periodo en el que la misma se hubiese efectuado.

Nos encontramos, pues, con una obligación de imputar la renta derivada de la cesión de los derechos de imagen en la base imponible del IRPF del deportista titular de los derechos; obligación que dependerá de que en un determinado periodo impositivo se den los requisitos previstos en el artículo 92, entre ellos la condición de contribuyente. La renta imputada se incluirá, sin embargo, en el periodo en que se satisfaga la contraprestación por la adquisición de dichos derechos por parte de la entidad empleadora (salvo que en dicho periodo no fuese contribuyente, en cuyo caso se incluirá en el primero o último en que lo fuese). Y paralelamente se establece otra obligación, a cargo de la entidad empleadora de efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas, respecto de la cual cabe plantearse la cuestión de si permanece aun cuando en el momento de satisfacer las contraprestaciones por la adquisición de los derechos el deportista ya no es residente. La distinción entre nacimiento de la obligación y exigibilidad de la misma es el argumento utilizado por la administración y confirmado por los tribunales en las sentencias citadas, para sostener la persistencia de dicha obligación incluso en el caso de que el contribuyente haya dejado de ser residente en ese periodo, pues, la condición de contribuyente debe vincularse al momento del nacimiento de la misma, como hemos visto, el 31 de diciembre⁵⁴. Las mismas consideraciones aplica al requisito de la existencia de una relación laboral.

⁵³ SAN de 26 de abril de 2007, rec. núm. 1089/2003, confirmada por la STS de 28 de enero de 2011, rec. núm. 3213/2007.

⁵⁴ A juicio del Tribunal Supremo, en su Sentencia de 28 de enero de 2011, rec. núm. 3213/2007, «Otra interpretación, por demás, llevaría al absurdo de permitir el fraude y la elusión fiscal, puesto que de exigirse la existencia de relación laboral y la circunstancia de ser contribuyente la persona física, no al tiempo del devengo, sino del pago efectivo de las cantidades debidas por derecho de imagen, bastaría diferir el pago a un momento posterior al cese de la relación laboral o cuando la persona física no fuera contribuyente, no residente, para hacer inútil e ineficaz la regulación contenida en la normativa citada» (FD octavo).

3. LAS RENTAS DERIVADAS DE LOS DERECHOS DE IMAGEN Y LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Finalmente, hay que destacar la posible aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional a las sociedades dedicadas a la gestión de derechos de imagen del deportista, previsto en el artículo 91 de la LIRPF, y que tras la modificación operada por la Ley 26/2014 incluye expresamente los rendimientos de los derechos de imagen⁵⁵. Este artículo establece la imputación al socio de las rentas positivas derivadas de los derechos de imagen percibidos por la sociedad cuando esta sea no residente y el deportista tenga la condición de socio o participe de la misma, siempre que dicha participación sea superior al 50% (solo o conjuntamente con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco) y el país de residencia de la sociedad tenga una tributación un 75% inferior a la española; salvo que sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, y siempre que se acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

La imputación de dichas rentas al socio deportista, en caso de que sea el titular de los derechos de imagen, se producirá en la medida en que no proceda la imputación por la vía del artículo 92, ya sea porque las rentas obtenidas por la entidad no han sido satisfechas por el club al que pertenece el deportista o porque la cantidad satisfecha por este último no supera el 15% a que alude el precepto, lo que obligará a la sociedad transparente a diferenciar unas de otras a los efectos de su imputación por transparencia. Pero, lo destacable a estos efectos es que, incluso en los casos en los que se trate de evitar la imputación de los rendimientos derivados de la cesión de los derechos de imagen al club, respetando la regla 85/15, estos pueden ser imputados al deportista si este es socio de la entidad perceptora de los mismos y se dan los requisitos del artículo 91 para considerarla transparente. En tal caso, además, la renta imputada se integrará en la base imponible general, sometida a la progresividad de la tarifa del IRPF, y no en la base imponible del ahorro, en la que se incluiría la distribución de los dividendos, sometida a una tributación más atenuada.

4. APLICACIÓN DE RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS A LAS CESIONES DE DERECHOS DE IMAGEN A SOCIEDADES INSTRUMENTALES

La modificación del régimen de las operaciones vinculadas llevada a cabo por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, estableciendo la obligación de valorar a valor de mercado las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, dio pie a la aparición de un nuevo frente de actuación en relación con la interposición de sociedades cesionarias de los derechos de imagen de los deportistas profesionales, pues, a la aplicación, en su caso, del régimen de imputación previsto en el artículo 92 de la LIRPF se añadía la

⁵⁵ En el ámbito del IS, la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, ha incluido también las rentas derivadas de los derechos de imagen como rentas a imputar por la entidad no residente a la sociedad residente cuando se den los requisitos previstos en el artículo 100 de la LIS.

exigencia de que, si se dan los supuestos de vinculación previstos en la norma, por ejemplo, si el deportista era administrador o poseía más del 5% del capital social⁵⁶, dicha cesión de los derechos de imagen debía valorarse a precios de mercado.

A pesar de que se ha sostenido que con ello se vacía de contenido el régimen de imputación de rentas del artículo 92 de la LIRPF y que se genera incertidumbre e inseguridad, en nuestra opinión, ambos regímenes son perfectamente compatibles y pueden actuar conjuntamente. Ciertamente, se trata en ambos casos de medidas con una finalidad antielusiva, pero una y otra se aplican sobre presupuestos de hecho totalmente distintos, en momentos también distintos y que no siempre tienen por qué ser concurrentes. Así, mientras que lo relevante para encontrar el amparo del artículo 92 es la existencia de una relación laboral entre el deportista titular de los derechos de imagen y la entidad que adquiere los mismos de un tercero, sin que la relación existente entre el deportista y el tercero al que le cedió los citados derechos tenga relevancia alguna; a los efectos de aplicar el régimen de operaciones vinculadas es esta relación la que resulta determinante, no procediendo la misma cuando se trata de auténticas cesiones a terceros que no están bajo el control del deportista o en los que no participa en más del 25% del capital social. El principal supuesto que trata de atajar la aplicación de esta regla es el de las cesiones aparentes, gratuitas o por precios simbólicos de unos derechos que tienen un indiscutible valor con la finalidad de residenciar en sede de la sociedad, normalmente controlada por el propio deportista, los rendimientos obtenidos por la explotación de los mismos, ya sea del propio club al que pertenece como de otras entidades.

Cuestión distinta es la de concretar el valor de mercado de la cesión de los derechos de imagen por parte del deportista, que la administración en los casos de aplicación concurrente con la regla de imputación de rentas viene identificando con la cantidad pagada por el club a la cesionaria de los derechos, normalmente el 15% del total satisfecho a la entidad cesionaria y deportista. Esta equiparación no tiene por qué proceder en todo caso. En primer lugar, porque el contenido y alcance de la cesión de los derechos de imagen por parte del deportista no tiene por qué coincidir con el contenido y alcance de los derechos adquiridos por el club. En segundo lugar, porque el valor de los mismos puede variar en función del momento en que se realizan las distintas transmisiones. Ciertamente, si como ha ocurrido con frecuencia dichas operaciones se llevan a cabo de forma simultánea con la puesta en marcha de un esquema de planificación fiscal dirigido a eludir o reducir la carga tributaria por las cantidades percibidas del club con el que se mantiene la relación laboral, dicha equiparación podría resultar indicativa del verdadero valor de mercado, pero, fuera de dichos supuestos lo correcto es acudir a los métodos de valoración contenidos en el artículo 18 de la LIS, incluyendo el acuerdo previo de valoración recogido en el apartado 9. Lo que no parece admisible es el artículo 92, dirigido a evitar la imputación al deportista de las cantidades pagadas por el club en la adquisición de sus derechos de imagen a un tercero, siempre que no superen el 15% indicado, limite la posible aplicación de una regla dirigida a valorar las operaciones entre el deportista y una sociedad de la que es socio, aunque dichas operaciones afecten a sus derechos de imagen.

⁵⁶ La regulación vigente de las operaciones vinculadas en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS, ha elevado dicho porcentaje al 25%.

IV. CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN Y FISCALIDAD INTERNACIONAL

Las actividades desarrolladas por los deportistas, a diferencia de otros profesionales, se caracterizan por una frecuente movilidad geográfica así como por la variada naturaleza de las rentas que estas pueden generar, entre ellas las derivadas de la explotación del derecho a la propia imagen, rendimientos estos que, por su propia naturaleza, son fáciles de deslocalizar, de aquí que los rendimientos obtenidos por estos contribuyentes planteen, a menudo, cuestiones relacionadas con la tributación internacional de los mismos, hasta el punto de que son objeto de un tratamiento singularizado en los convenios de doble imposición internacional.

Los problemas planteados en este ámbito no afectan, exclusivamente, a la tributación de los no residentes. También respecto de los residentes en un determinado territorio encontramos numerosos supuestos en los que el régimen tributario aplicable está condicionado por disposiciones que regulan aspectos propios de la fiscalidad internacional. Se trata, en definitiva, de analizar la tributación de los rendimientos derivados de la cesión de los derechos de imagen cuando en el presupuesto de hecho realizado aparece algún elemento de internacionalidad jurídicamente relevante, que surge, no solo cuando el perceptor de las rentas sea un deportista no residente, sujeto al IRNR, sino también cuando se trate de un residente, sujeto al IRPF, que desarrolle sus actividades fuera del territorio nacional, o cuando perciba rentas satisfechas por pagadores no residentes, o porque se acuda a esquemas de planificación fiscal en los que se vean implicados sujetos residentes en otros países.

En todos estos casos, la tributación de los deportistas por la cesión de sus derechos de imagen dependerá de su país de residencia y de la existencia o no de un CDI aplicable al caso, pues, en función de dichos parámetros, le resultará aplicable la LIRPF, la LIRNR y, en su caso, el CDI.

1. CONTRIBUYENTES RESIDENTES (IRPF)

De acuerdo con el artículo 2 de la LIRPF los deportistas residentes en nuestro país deberán tributar por la totalidad de sus rendimientos, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. Se trata del principio, generalmente acogido en el ámbito de la fiscalidad internacional, de tributación por la renta mundial. No obstante, esta regla se ve exceptuada en el artículo 5, cuando dispone que lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, es decir, sin perjuicio de lo establecido en los CDI, que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 96 de la Constitución, prevalecen sobre el ordenamiento interno.

En ausencia de convenio, la tributación de los derechos de imagen obtenidos por un deportista residente se producirá, pues, de acuerdo con la regulación descrita en los apartados anteriores. En el supuesto de que resulte aplicable un concreto CDI habrá que estar a lo dispuesto en el mismo para, en el caso de que este atribuya a nuestro país la potestad para gravar dichos rendimientos, aplicar la LIRPF, con las limitaciones que pudiesen contenerse en el citado convenio. Esto obligará, por ejemplo, a tener en cuenta el mismo a la hora de calificar los rendimientos como rendimientos empresariales, cánones o como rentas de artistas o deportistas. Asimismo, será el convenio el que

establezca la posible tributación en la fuente de los rendimientos obtenidos en el extranjero y las limitaciones fijadas al respecto.

Todas estas cuestiones serán abordadas más adelante en el apartado dedicado a la incidencia de los convenios de doble imposición internacional en la tributación de los derechos de imagen de los deportistas.

2. CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES (IRNR)

Limitándonos al ordenamiento interno, y en ausencia de CDI aplicable, para analizar la tributación de los rendimientos derivados de la explotación o cesión de los derechos de imagen de un no residente hay que acudir al Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes. De acuerdo con el mismo son contribuyentes las personas físicas y entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en él, disponiendo el artículo 13.1 f) que se consideran obtenidos en territorio español, en concepto de canon, los derechos de imagen satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en este, o que se utilicen en territorio español. Los puntos de conexión seleccionados por el legislador son, pues, la residencia del pagador en territorio español y la utilización de los derechos de imagen en el mismo.

La calificación como cánones de los rendimientos derivados de los derechos de imagen se mantiene, incluso en los casos en los que dichos rendimientos se obtengan en el desarrollo de una actividad empresarial, pues, de acuerdo con el artículo 13.1 b), la calificación prevista en el artículo 13.1 f) prevalece conceptualmente sobre la categoría de los rendimientos empresariales⁵⁷.

Sin embargo, si nos encontramos ante rendimientos obtenidos por una cesión de derechos de imagen que se encuentren vinculados a la actuación en territorio español del deportista, será de aplicación el apartado 3.º de la letra b) según el cual se considerarán obtenidos en territorio español por derivar directa o indirectamente de dicha actuación, y ello, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista⁵⁸. Esta asimilación a los rendimientos de artistas y depor-

⁵⁷ Vid., en este sentido, CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «La fiscalidad de los no residentes en España (VII): cánones», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Ignacio CORRAL GUADAÑO (dir.), vol. I, IEF, Madrid, 2016, págs. 610-611; RODRÍGUEZ LOSADA, S.: «Al hilo de los derechos de imagen de deportistas profesionales: calificación de estas rentas desde la perspectiva interna e internacional», *op. cit.*, pág. 13. El Informe de la DGT de 12 de junio de 2001, en un momento en el que la normativa ni siquiera contemplaba de manera expresa esta categoría de rentas, consideró que «En el ámbito del IRNR la calificación por naturaleza como rendimiento de capital mobiliario se extiende incluso a los casos en que la cesión se realice en el ámbito de una actividad económica, puesto que la Ley del IRNR configura las rentas sujetas con independencia de quien las preste y de que exista o no habitualidad en la prestación».

⁵⁸ A favor de esta interpretación, vid. CHECA GONZÁLEZ, C., para quien «Este supuesto tiene una gran amplitud y alcance, ya que pretende gravar no solo los rendimientos estrictamente derivados de las actuaciones artísticas o deportivas en sí, sino asimismo los derivados indirectamente de ellas, entre los que se pueden incluir, entre otros, los ingresos procedentes de los derechos de imagen, los obtenidos de empresas por utilización de su material deportivo, los derivados de contratos de reproducción de la obra del artista por cualquier medio (discos, cassettes, compact-disc, videocassettes, laser-disc, et-

tistas atraerá a la tributación en territorio español muchos supuestos en los que, de aplicar la regla de los cánones no se produciría. Asimismo, la previsión de incluir en el citado precepto las rentas obtenidas por el deportista, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta, permitirá, como veremos en el apartado siguiente, la aplicación del artículo 17.2 del MCOEDE, en el que se permite la tributación en la fuente cuando la legislación interna del Estado de actuación «levante el velo» de dichas entidades y trate las rentas como si se obtuviesen directamente por la persona física⁵⁹.

Al tratarse de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, su tributación se producirá, de forma separada, por cada devengo total o parcial de renta (art. 15.1), siendo la base imponible el importe íntegro obtenido (art. 24.1)⁶⁰ y el tipo aplicable el 24%, con la salvedad prevista para contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria (Noruega e Islandia), a los que se les aplicará el 19%; debiendo destacarse la obligación que recae sobre la entidad pagadora de los rendimientos de retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en la LIRNR para determinar la deuda tributaria del contribuyente o las establecidas en el CDI que resulte aplicable, lo que exime a este último de la obligación de presentar la declaración cuando dicha retención o ingreso a cuenta se haya efectuado. Todo ello sin perjuicio de la posible aplicación del régimen opcional para contribuyentes residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea, Islandia o Noruega, previsto en el artículo 46 de la LIRNR, que permite, en determinados casos, optar por tributar en calidad de contribuyente por el IRPF⁶¹.

cétera), o los satisfechos en caso de esponsorización», en *El Impuesto sobre la renta de no residentes*, 2.ª ed., Aranzadi, 2002, pág. 112; así como, CORDERO SAAVEDRA, L.: «Las rentas por cesión de derechos de imagen. Calificación en el derecho interno y en los Convenios para evitar la doble imposición», *op. cit.*, pág. 433; RELEA SARABIA, A.: *El régimen jurídico tributario de las retribuciones de los futbolistas*, *op. cit.*, págs. 294-295; en contra, SOLER ROCH, M.ª T. y NÚÑEZ GRANÓN, M.: «El Impuesto sobre la Renta de No Residentes: Hecho imponible y criterios de sujeción», en *Fiscalidad Internacional*, Fernando SERRANO ANTÓN (coord.), CEF, Madrid, 2013, pág. 44.

⁵⁹ Esta cláusula antielusión aplicable a artistas y deportistas ya figuraba en los artículos 70.Uno e) del reglamento de desarrollo de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, y 45.1 d) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS; así como en el artículo 12.1 b) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la renta de no residentes.

⁶⁰ En caso de que se trate de un contribuyente residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, Noruega o Islandia, el artículo 20.6 de la LIRNR permite la deducción de los gastos previstos en la LIRPF o la LIS, siempre que se acredite su relación directa con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

⁶¹ La opción la tienen los contribuyentes que hayan obtenido durante el ejercicio en España, por rendimientos del trabajo o por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75% de la totalidad de su renta, o cuando la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90% del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España y que la renta obtenida fuera haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo. Formulada la solicitud, la Administración tributaria, teniendo en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente en el periodo impositivo y sus circunstancias personales y familiares, y siguiendo el esquema liquidatorio del IRPF, determinará el tipo medio de gravamen correspondiente. El tipo medio de gravamen resultante se aplicará sobre la parte de base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas en territorio español. Si el resultado anterior arroja una cuantía inferior a las cantidades satisfechas durante el periodo impositivo por el contribuyente no residente en concepto de IRNR sobre las rentas obtenidas en territorio español, procederá devolver el exceso.

Esta tributación, que recae sobre la renta obtenida por un no residente con ocasión de la cesión de derechos de imagen, en caso de que dicha cesión se efectúe por una entidad no residente que los ha adquirido de su titular, irá unida, en su caso, a la tributación en nuestro país del deportista residente titular de los derechos por aplicación del régimen de imputación de rentas previsto en el artículo 92, anteriormente analizado.

3. LOS RENDIMIENTOS DERIVADOS DE LA EXPLOTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN EN EL ÁMBITO DE LOS CDI

El régimen aplicable a los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen de los deportistas ha sido una cuestión especialmente conflictiva en el ámbito de los CDI, en los que las rentas de artistas y deportistas tienen un tratamiento singularizado, mientras que los derechos de imagen no aparecen mencionados en el MCOCDE. Ante esa ausencia de regulación expresa, tres son los posibles artículos en los que se podrían incardinar los rendimientos derivados de la explotación de los citados derechos. En el artículo 7, referido a los beneficios empresariales, en el 12, relativo a las regalías o cánones y el 17 que regula las rentas de artistas y deportistas. La integración de los rendimientos obtenidos en una u otra categoría tendrá importantes consecuencias, pues, mientras que, en el MCOCDE, los beneficios empresariales (obtenidos sin mediación de establecimiento permanente) y los cánones solo pueden ser sometidos a tributación en el Estado de la residencia del perceptor, sin que, por lo tanto, el Estado de la fuente pueda gravar las rentas obtenidas en el mismo por el no residente; las rentas obtenidas por artistas y deportistas se someten a la regla de la tributación compartida, permitiéndose al Estado de la fuente, aquel en el que se desarrolle la actividad concreta, gravar la renta obtenida en el mismo.

Pero lo relevante en el momento de analizar un caso en particular no es lo dispuesto en el MCOCDE sino lo establecido en el concreto CDI aplicable y, aunque los 102 convenios suscritos por España hasta el momento suelen reproducir los criterios del MCOCDE, no siempre es así. Especialmente en relación con los cánones, España, a pesar de que no hemos encontrado ninguna reserva formulada por nuestro país al artículo 12, en la mayoría de los CDI suscritos se acoge al criterio de la tributación compartida⁶², si bien estableciendo un límite cuantitativo en el Estado de la fuente, límite que oscila entre el 3,75⁶³ y el 20%⁶⁴, siendo el 5 y el 10% los límites previstos en la mayoría. Respecto de las rentas de artistas y deportistas del artículo 17, todos los CDI, salvo el de Austria, que dispone la tributación exclusiva en el Estado de la actuación, establecen la tributación compartida, sin limitación alguna en el Estado de la fuente⁶⁵. En relación con el apartado 2 de dicho

⁶² No obstante, los CDI suscritos con Albania, Alemania, Barbados, Bulgaria, Chipre, Croacia, Emiratos Árabes Unidos, Estonia, Georgia, Hungría, Malta y Reino Unido siguen el criterio del MCOCDE de tributación exclusiva en el país de la residencia. El mismo criterio sigue el Convenio modificado de EE. UU. (BOCG, 300, de 14 de julio de 2014, serie A). Todavía no publicado en el BOE.

⁶³ Este es el límite previsto en el CDI con Nigeria.

⁶⁴ Este es el límite fijado en los CDI suscritos con India y Filipinas.

⁶⁵ Un supuesto particular lo constituye el CDI con EE. UU., en cuyo artículo 19 se condiciona la tributación en el Estado de la actuación a que los ingresos obtenidos por dicho artista o deportista por la realización de esas actividades,

artículo, que permite gravar la renta aunque sea satisfecha a una entidad interpuesta, algunos de los convenios suscritos, en especial los más antiguos, no recogen el contenido de dicho apartado. Así ocurre en los CDI con Austria, Finlandia, Países Bajos y Suiza. Otros convenios limitan los efectos de dicha cláusula en función de la vinculación entre el artista o deportista y las personas interpuestas, es el caso de los CDI con Canadá, EE. UU. y Japón. El Convenio con Marruecos no incorpora a su texto el apartado 2 del MCOCDE, pero en el apartado 1 establece que, el mismo, se aplica a las rentas obtenidas por las personas que explotan u organizan las actividades de los artistas y deportistas.

a) El artículo 7 del MCOCDE: Beneficios empresariales

El primer problema con el que nos encontramos es, pues, el de la calificación de los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen a los efectos del CDI aplicable, para lo que nos enfrentamos a las tres categorías anteriormente descritas: beneficios empresariales, cánones o rentas de artistas y deportistas. No obstante, en nuestra opinión, difícilmente podrán encajarse en la primera de ellas, pues, en virtud del apartado 4 del artículo 7 del MCOCDE, cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo, por lo que no procederá su calificación como beneficio empresarial. Aunque, ciertamente, la opinión no es unánime, a nuestro juicio los citados rendimientos podrán ser integrados entre los cánones o entre las rentas de artistas y deportistas. Este es el criterio mantenido por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 11 de junio de 2008, en la que casa la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2002, que calificaba como beneficios empresariales los obtenidos en España por un artista residente en Países Bajos a los que aplicó el artículo 7 del CDI suscrito con dicho país y que el Tribunal Supremo corrige, asumiendo las alegaciones del abogado del Estado: «el apartado cinco de aquel artículo sanciona que cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo. Es decir, se sanciona claramente el carácter siempre subsidiario de aquel art. 7 con respecto a otros preceptos de carácter más específico y que siempre serían preferentemente aplicables al presente caso»⁶⁶.

b) El artículo 12 del MCOCDE: Cánones

A pesar de que el artículo 12 del MCOCDE no incluye en la enumeración en él contenida la cesión de los derechos de imagen, la administración española ha sostenido desde un principio la calificación como cánones de los pagos realizados por la cesión de tales derechos, criterio que se recogió en el Informe de la DGT de 12 de junio de 2001, en el que se considera que la definición de canon del artículo 12 del MCOCDE «acumula una serie de categorías variadas cuyo nexo común es el de ser cantidades pagadas a cambio del derecho a utilizar con fines comerciales imágenes, textos,

incluidos los pagos por reembolso de gastos o los gastos soportados en su nombre, exceda de 10.000 dólares USA, o su equivalente en pesetas, respecto del periodo fiscal considerado.

⁶⁶ STS de 11 de junio de 2008, rec. núm. 7710/2002, FD segundo.

nombres, conocimientos, etc., cuyo derecho de reproducción y utilización es privativo de la persona a quien se satisfacen. A pesar de no establecer un concepto abierto, sí es una definición flexible, dentro de la que cabe incluir realidades nuevas que respondan a la naturaleza de aquellas que la definición contempla expresamente [...] resulta evidente la afinidad que existe entre el derecho de imagen y el derecho de autor, dentro de las distintas "categorías" enumeradas en la definición de canon. La imagen se cede para su explotación comercial, lo que se va a traducir en la incorporación de la misma en todo tipo de soportes, sean camisetas, libros, objetos comerciales, imágenes televisivas, etc., todos ellos generadores de derechos de autor. Puesto que la imagen se incorpora a estos soportes físicos, es obvio que se está cediendo el derecho a reproducir la propia imagen. Cabe recordar que la versión oficial del Modelo en inglés utiliza el término "copyright", cuyo significado en inglés es el derecho a reproducir, por más que su permanente vinculación a las obras literarias, artísticas o científicas haya hecho común su traducción como "derechos de autor" [...] la cesión de los derechos de imagen responde claramente al nexo común que subyace bajo la definición de canon y que funciona como mínimo común denominador de todas las "categorías" que se enumeran en ella, es decir, el derecho a utilizar con fines comerciales algo cuyo derecho de reproducción y utilización está restringido y protegido a favor de una persona determinada». Se produce, pues, una asimilación del derecho a la explotación comercial de la propia imagen a los derechos de la propiedad industrial e intelectual y una caracterización flexible de la definición de canon contenida en el artículo 12 del MCOCDE⁶⁷.

Aunque podemos encontrar algún pronunciamiento en sentido contrario, este criterio ha sido asumido por la Audiencia Nacional en reiteradas ocasiones, negando que la tesis mantenida por la administración suponga una interpretación analógica de la norma, forzando la aplicación de esta a un supuesto no previsto en ella, al entender que lo que hace es «una interpretación del propio alcance de la norma y de su inclusión en su ámbito de un fenómeno habitual hoy día pero no en el momento en que fue suscrito el Convenio, que, sin embargo, resulta plenamente subsumible en dicha norma»⁶⁸. La propia Audiencia Nacional ha ratificado esta doctrina cuando en la Sentencia

⁶⁷ Esta tesis es aceptada por la mayoría de la doctrina, RODRÍGUEZ LOSADA, S.: «Interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición en relación con las rentas de artistas y deportistas», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 2009, págs. 8-9; JIMÉNEZ COMPAIRE, I.: *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, op. cit., pág. 97; TOVILLAS MORÁN, J. M.: *El tratamiento tributario del derecho de imagen*, op. cit., pág. 198; sin embargo, para algunos autores, como DELGADO PACHECO, dicha inclusión constituye una integración analógica del precepto no permitida, pues, «sobre la base del carácter excepcional del tratamiento de los cánones, parece más correcto excluir la posibilidad de una extensión analógica de esta relación», en «El régimen de los cánones en la fiscalidad internacional: Cuestiones especialmente debatidas en España», en *Fiscalidad Internacional*, Fernando SERRANO ANTÓN (COORD.), 5.ª ed., CEF, Madrid, 2013, pág. 733; en la misma línea, RELEA SARABIA, A., se muestra contrario a la consideración como cánones de los ingresos por la explotación de los derechos de imagen con base en que «la definición de cánones contenida en el artículo 12 del Modelo de Convenio no es abierta, por lo que no cabría incluir en la misma conceptos no previstos», mostrándose partidario de incluir dichas rentas en el artículo 7, beneficios empresariales, o en el 21, otras rentas; en *El régimen jurídico tributario de las retribuciones de los futbolistas*, op. cit., pág. 302.

⁶⁸ SAN de 8 de febrero de 2007, rec. núm. 183/2004, FJ cuarto, doctrina reiterada en las Sentencias de 18 de febrero de 2007, rec. núm. 782/2004; de 24 de mayo de 2007, rec. núm. 161/2004; de 7 de mayo de 2007, rec. núm. 285/2004; de 9 de mayo de 2007, rec. núm. 174/2006; de 31 de enero de 2008 rec. núm. 1006/2004; de 14 de abril de 2008, rec. núm. 115/2006; de 2 de octubre de 2008, rec. núm. 116/2006; de 10 de diciembre de 2009, rec. núm. 422/2006; y de 10 de junio de 2010, rec. núm. 413/2008, entre otras.

de 26 de septiembre de 2013 niega fuerza vinculante a su anterior Sentencia de 18 de julio de 2007, alegada por los recurrentes, que calificaba los derechos de imagen como rendimiento empresarial, declarando que «ni la sentencia a que pretende acogerse la recurrente tiene fuerza vinculante alguna para esta Sala –y no solo porque es un ejemplo aislado entre otras muchas, del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional que dicen lo contrario–, sino porque en ella se contiene una interpretación del artículo 12.2 del Convenio y de la Ley del IRNR que, en el caso más favorable para los intereses de la parte demandante, podría considerarse aplicable a los periodos anteriores al 1 de enero de 2003, no así a los posteriores, que contaban con una regla jurídica propia, por virtud de la cual, como hemos visto, los derechos de imagen vienen enumerados en la Ley como ejemplo de cánones, con el efecto añadido de que el artículo 3.2 del Convenio entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos dispone que "2. Para la aplicación del presente Convenio por un Estado, cualquier expresión no definida de otra manera tendrá, a menos que el texto exija una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del presente Convenio", previsión que, en rigor, constituye una llamada a nuestro ordenamiento interno a la hora de precisar el concepto de cánones no definido en el propio Convenio y que, con la entrada en vigor de la reiterada reforma legal operada por Ley 46/2002, obliga a incluir dentro del concepto de cánones, en aplicación del propio Convenio, todas sus modalidades y, en especial, las explícitamente recogidas en la norma interna, entre las que figuran los derechos de imagen»⁶⁹. El Tribunal Supremo, por su parte, ha seguido los planteamientos de la Audiencia Nacional, y solo ha alterado la calificación cuando se trataba de derechos de imagen directamente relacionados con actuaciones artísticas o deportivas realizadas en territorio español, casos en los que reconduce la renta al artículo 17 del MCOCDE⁷⁰.

No obstante, hay que advertir de que los problemas de calificación descritos desaparecen cuando el CDI aplicable al caso recoge expresamente los pagos percibidos por la cesión de los derechos de imagen entre los considerados como cánones. Así ocurre con el nuevo CDI suscrito con Alemania, en cuyo artículo 12.3 se establece que el término «cánones» comprende asimismo los pagos de cualquier naturaleza percibidos como contraprestación por el uso o la concesión de uso del nombre o la imagen de una persona o cualquier otro derecho de imagen o sobre la identidad.

Como hemos señalado anteriormente, la calificación como canon de los rendimientos derivados de la cesión de los derechos de imagen permitirá, en la mayoría de los casos, la tributación compartida en el Estado de la residencia y en el de la fuente⁷¹, si bien con las limitaciones establecidas para este último en el CDI aplicable.

⁶⁹ SAN de 26 de septiembre de 2013, rec. núm. 281/2010, FJ cuarto.

⁷⁰ Así ha ocurrido en las Sentencias de 11 de junio de 2008, rec. núm. 7710/2002; y de 13 de abril de 2011, rec. núm. 456/2006.

⁷¹ Las excepciones las encontramos en los CDI suscritos con Albania, Alemania, Barbados, Bulgaria, Chipre, Croacia, Emiratos Árabes Unidos, Estonia, Georgia, Hungría, Malta y Reino Unido, que siguen el criterio del MCOCDE de tributación exclusiva en el país de la residencia. El mismo criterio sigue el Convenio modificado de EE. UU. (BOCG, 300, de 14 de julio de 2014, serie A). Todavía no publicado en el BOE.

c) El artículo 17 del MCOCDE: Las rentas de artistas y deportistas

La otra opción que ofrece la normativa convencional es la de incluir los rendimientos derivados de la cesión de los derechos de imagen entre las rentas de artistas y deportistas a que alude el artículo 17.1 del MCOCDE, en cuyo caso podría haber una tributación compartida entre el Estado de la residencia del deportista y aquel en el que se realice la actividad. Realmente, en nuestra opinión, este artículo no pretende crear una nueva categoría de rentas. Lo que con el mismo se persigue es que cualquiera de las posibles rentas obtenidas por un artista o deportista puedan someterse a tributación en el país donde se desarrolle la actuación personal del artista o deportista, siempre que exista una conexión o vínculo directo entre el rendimiento obtenido y dicha actuación. La cuestión a resolver afecta a la delimitación del ámbito objetivo de aplicación del artículo 17.1; en nuestro caso, si entre dichos rendimientos se pueden incluir los derivados de la cesión o explotación de los derechos de imagen del deportista, pues, el citado apartado solo autoriza al Estado de la actuación a gravar la renta que obtengan los artistas no residentes «de sus actividades personales en tal Estado en calidad de artista del espectáculo», expresión reproducida en la totalidad de los CDI suscritos por España, si bien, en algunos se recoge una aclaración en el sentido de que las rentas a que se refiere este artículo comprenden las de carácter accesorio derivadas de prestaciones relacionadas con la notoriedad personal o reputación como artista o deportista, siempre que se obtengan con motivo de su presencia en el otro Estado contratante y provengan de ese otro Estado, lo que parece aludir a los derechos de imagen⁷².

Aunque no es una opinión unánime, la mayoría de la doctrina que se ha ocupado de esta cuestión se muestra partidaria de la inclusión de las rentas derivadas de la cesión de los derechos de imagen si esta está asociada a la misma actividad artística o deportiva⁷³. También el TEAC, ya en la Resolución de 8 de septiembre de 2000, consideró incluidas dichas rentas entre las rentas de artistas y deportistas a que alude el artículo 17 del MCOCDE, sosteniendo que «cualquier tipo de renta derivada de una actuación artística aunque sea renta procedente de la cesión de derechos de imagen o de la difusión publicitaria del artista está comprendida en el ámbito del artículo 18 del convenio hispano-holandés»; criterio este que se vio confirmado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 11 de junio de 2008 que consideró las rentas derivadas de la cesión de unos derechos de imagen, aun percibidas por entidades distintas del artista, como rentas que «derivan o

⁷² Es el caso del apartado 3 del artículo 17 del Convenio con Andorra, en vigor desde 26 de febrero de 2016; del apartado 10 del Protocolo adicional del Convenio con México; y del apartado XIII del Protocolo adicional del Convenio con El Salvador.

⁷³ Vid. RODRÍGUEZ LOSADA, S.: «Interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición en relación con las rentas de artistas y deportistas», *op. cit.*, pág. 5; QUINTANA FERRER, E.: «Régimen fiscal de los deportistas», *Fiscalidad del deporte, op. cit.*, pág. 246; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La tributación de los artistas (y deportistas) no residentes en el marco de los Convenios de doble imposición», *Carta Tributaria-Monografías*, 14, 2001, pág. 8; en contra de la inclusión de este tipo de rentas en el artículo 17.1 del MCOCDE se han pronunciado, RELEA SARABIA, A.: *El régimen jurídico tributario de las retribuciones de los futbolistas, op. cit.*, pág. 307; TOVILLAS MORÁN, J. M.: *El tratamiento tributario del derecho de imagen, op. cit.*, pág. 122.

están íntimamente vinculadas a una actuación del artista en España», añadiendo que «esta clase de rentas es una forma más de retribuir a estos artistas por sus actuaciones de tal naturaleza en las que, además de percibir los honorarios convencionales que se derivan de su presencia y actuación directa, se obtienen otras rentas que, estando también vinculadas a la actuación material del artista, este percibe, no por sus dotes musicales o artísticas, sino por permitir, en este caso, que se utilice su "imagen" con ocasión de su intervención directa y presencia material en los conciertos y posterior comercialización de los mismos»⁷⁴.

La actualización de los comentarios aprobada por el Consejo de la OCDE en 2014 añade un apartado 9.5 a los comentarios al artículo 17, que viene a confirmar el criterio aquí sostenido. En dicho apartado se constata que es frecuente que los artistas y deportistas obtengan una parte sustancial de sus ingresos bajo la forma de una contraprestación por la utilización, o derecho de utilización, de su derecho a la imagen, por ejemplo por la utilización de su nombre o de su imagen personal, aclarando que cuando esta utilización no se encuentre directamente vinculada con la actividad del artista o deportista en un Estado concreto, no se encontrarán afectadas por el artículo 17, pero sí resultarán aplicables dichas previsiones cuando tales retribuciones constituyan en sustancia una remuneración de las actividades del artista o deportista.

Más problemática resulta la aplicación de la cláusula antielusión prevista en el apartado 2 del artículo 17 del MCOCDE, que permite someter a gravamen las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas como consecuencia de su actuación en territorio español, aun cuando estas sean satisfechas a una entidad no residente, introduciendo así una excepción al artículo 7 (según el cual, las rentas derivadas de una actividad empresarial realizada sin establecimiento permanente solo pueden gravarse en la sede de la sociedad) y a los intentos de sustraerse a la tributación en el Estado de la fuente mediante la interposición de una sociedad que perciba las rentas correspondientes a la actuación del artista o deportista.

Introducida en 1977, dicha cláusula estaba inicialmente dirigida a combatir estructuras abusivas destinadas a la elusión fiscal en el Estado de la actuación por medio de la interposición de sociedades controladas por artistas o deportistas. Tras la modificación del MCOCDE de 1992 también se aplica en relación con estructuras o construcciones que no persiguen fines de evasión fiscal (comentarios al art. 17, párrafo 11)⁷⁵, y ha adquirido especial relevancia en el ámbito de los deportistas profesionales, especialmente futbolistas, que han acudido con frecuencia a esquemas de planificación internacional diseñados con la finalidad de atribuir las rentas derivadas de sus derechos de imagen a sociedades residentes en el extranjero, a los que previamente se los habían cedido.

⁷⁴ STS de 11 de junio de 2008, rec. núm. 7710/2002, FD sexto; doctrina reiterada en la de 13 de abril de 2011, rec. núm. 456/2006.

⁷⁵ En el año 1987, la OCDE publica el informe «La tributación de las rentas derivadas de actividades artísticas y deportivas» que, con el objetivo de combatir las prácticas elusivas, propone una interpretación del alcance del artículo 17.2 para hacerlo extensivo a todas las entidades que reciban pagos relacionados con las actuaciones de artistas y deportistas, con independencia de que estén controladas, directa o indirectamente, por artistas y deportistas. Estas consideraciones se incorporaron en 1992 a los comentarios al MCOCDE.

En todo caso, también aquí habrá que estar a lo dispuesto en el concreto CDI aplicable, y, aunque la mayoría de ellos suelen reproducir la citada cláusula, algunos introducen algunos matices. Así, los CDI suscritos con EE. UU. y Canadá consideran que su aplicación debería circunscribirse a los supuestos elusivos inicialmente contemplados, impidiendo su aplicación si resulta probado que ni el artista o deportista ni personas vinculadas al mismo participaron directa o indirectamente en los beneficios de la entidad perceptora de las rentas; el CDI con Japón exige que la sociedad esté controlada directa o indirectamente por el artista o deportista. En consecuencia, cuando exista un CDI suscrito por España con el Estado de residencia de la entidad cesionaria de los derechos de imagen que contemple esta cláusula antielusiva, no hay duda de que los derechos de imagen percibidos por la sociedad cesionaria vinculados con la actuación del deportista en nuestro país serán sometidos a tributación de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1 b).3.º de la LIRNR.

Pero la cuestión más conflictiva se ha planteado en relación con aquellos convenios suscritos por España en los que no se recoge la citada cláusula: Austria, Finlandia, Países Bajos y Suiza. Precisamente los casos que han llegado a los tribunales hacen referencia a alguno de estos países, especialmente Países Bajos, utilizados por artistas y deportistas profesionales para residenciar en los mismos la sociedad interpuesta a la que previamente le ceden sus derechos de imagen, en un intento de escapar a la aplicación de la cláusula antielusión no contenida en el texto de dichos convenios. Ello trajo a primer plano el problema de la interpretación estática o dinámica de los CDI, dado que, tanto la cláusula del artículo 17.2, como los comentarios al mismo se incorporaron al MCOCDE con posterioridad a los CDI anteriormente citados en los que no se incluye la misma.

En las observaciones generales al MCOCDE recogidas en el apartado 33 de la Introducción se aborda de manera expresa esta cuestión, recordando que «Al redactar el Convenio Modelo de 1977, el Comité de Asuntos Fiscales examinó el problema de los conflictos de interpretación que podrían surgir a raíz de los cambios efectuados en los artículos y Comentarios del Proyecto de Convenio de 1963. En aquel momento el Comité consideró que, en la medida de lo posible, los convenios existentes deberían interpretarse conforme al espíritu de los nuevos Comentarios, aunque las disposiciones de tales convenios no recogieran todavía los términos más precisos del Convenio Modelo de 1977», si bien, advierte de que «las modificaciones de los artículos del Convenio Modelo y los cambios de los Comentarios que son una consecuencia directa de aquellas serán irrelevantes para interpretar o aplicar convenios concluidos con anterioridad cuando las disposiciones de aquellos difieran sustancialmente de los artículos revisados. Sin embargo, otros cambios o adiciones a los Comentarios serán normalmente relevantes al interpretar y aplicar los convenios concluidos antes de su adopción, ya que reflejan el consenso de los países miembros de la OCDE sobre la interpretación adecuada de las disposiciones existentes y su aplicación a determinados supuestos». Como es conocido, el criterio de la OCDE se inclina, pues, por una interpretación dinámica «en la medida de lo posible» y siempre que las modificaciones de los artículos del convenio modelo y los cambios de los comentarios no difieran sustancialmente de los artículos revisados.

A la vista de ello, la administración española, inicialmente, mantuvo una posición favorable a la denominada «interpretación estática» considerando que el apartado 2.º del artículo 17 del MCOCDE constituye una excepción al precepto convencional regulador de los beneficios empresariales, esto es, el artículo 7, rechazando que la cláusula antielusión del artículo 17.2 otorgara a la adminis-

tración fiscal española poder tributario y potestades específicas para «mirar a través» de la entidad no residente al objeto de someter a imposición la renta generada en el marco de tales actuaciones en manos de los artistas o deportistas⁷⁶. En este sentido, el TEAC, en la Resolución de 26 de mayo de 2000, declaró que el apartado 2 del artículo 17 «no puede aplicarse al presente caso por vía de interpretación, puesto que tal disposición no supone una mera matización de lo establecido en el artículo 17.1 del Modelo de Convenio (de contenido análogo al del artículo 18 del Convenio entre España y los Países Bajos), sino una expresa cláusula antielusión que introduce una excepción a lo dispuesto en el artículo 7 y que no puede ser sobreentendida por uno de los Estados contratantes en los Convenios en que no se encuentra expresamente incluida, siendo este el criterio mantenido por este Tribunal en diversas Resoluciones, entre otras, de 6 de noviembre de 1996», resolución esta confirmada por la SAN de 3 de octubre de 2002⁷⁷. Sin embargo, a partir de la Resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2000 el tribunal inició un cambio en su doctrina a favor de las tesis de la interpretación dinámica, declarando que «el artículo 18 del Convenio para evitar la doble imposición (CDI Hispano-Holandés) debe interpretarse de acuerdo con los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE en relación con el modelo de Convenio vigente en la actualidad, que permiten cuando la remuneración no es abarcada directamente al artista o deportista, tratar las rentas como si fueran percibidas directamente por el individuo y exigir la renta percibida por la entidad en favor del individuo por razón del espectáculo, aun cuando dicha renta no le sea abonada efectivamente en forma de remuneración».

Por su parte el Tribunal Supremo, a partir de la Sentencia de 11 de junio de 2008, casando la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2002, anteriormente citada, se muestra, asimismo, decididamente partidario de la interpretación dinámica, declarando que «El art. 18 del Convenio Hispano-Holandés debe pues, ser interpretado a la luz de los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE en relación con el Modelo de Convenio vigente en la actualidad. Los propios países integrantes del Comité (y firmantes del Modelo y sus Comentarios) expresamente reconocen la vigencia interpretativa de tales comentarios en relación con cualesquiera de los Tratados fiscales que hubieran sido firmados con anterioridad [...] y teniendo en cuenta que ni España ni Holanda manifestaron ninguna reserva u oposición ni al Preámbulo ni al texto de los Comentarios del art. 17 del Modelo de Convenio, como así deberían haberlo hecho constar si su posición fuera diferente de la que se desprende de estos Comentarios y como así se ha hecho respecto a otros artículos del Modelo de Convenio, resulta que el art. 18 del vigente Convenio Hispanoholandés debe interpretarse de acuerdo con lo dispuesto en el art. 17 del Modelo de Convenio de 1992 y sus respectivos Comentarios»⁷⁸, concluyendo a continuación que «la ausencia de dicho segundo párrafo del artículo 17 o cláusula en el Convenio aplicable en este caso no impide al Estado español, habilitado legalmente por su normativa interna y con base en el artículo 18.1 del Tratado Hispano-holandés, gravar rendimientos obtenidos a través de una sociedad interpuesta. A fin de evitar la elusión fiscal por vía de la interposición de entidades no residentes, el modelo de Convenio de la OCDE de 1992, a través de sus Comentarios, permite aplicar la normativa

⁷⁶ *Vid.*, en este sentido, las Resoluciones del TEAC de 20 de octubre de 1992, de 6 de noviembre de 1996, de 20 de noviembre de 1996 y de 26 de mayo de 2000.

⁷⁷ SAN de 3 de octubre de 2002, rec. núm. 226/2002.

⁷⁸ STS de 11 de junio de 2008, rec. núm. 7710/2002, FD séptimo.

interna» (FD undécimo)⁷⁹, doctrina que reitera en las Sentencias de 13 de abril de 2011⁸⁰ y de 28 de marzo de 2012; en esta última declarando, expresamente, su aplicabilidad a los deportistas que tienen cedidos sus derechos de imagen a sociedades cesionarias de los mismos, radicadas en otros países⁸¹.

Un sector importante de la doctrina, sin embargo, se ha mostrado crítico con estos planteamientos jurisprudenciales a favor de la interpretación dinámica, con carácter retroactivo, del contenido de los CDI, especialmente en aquellos casos en los que la disposición no implique tan solo una mera matización de la regulación convencional ya existente sino, por el contrario, una modificación sustancial respecto de lo dispuesto en el MCOUDE anterior, como sería el caso del artículo 17⁸², pues, como escribe RIBES RIBES, «esta no debe aplicarse sistemáticamente, sino en la

⁷⁹ En la citada sentencia el Tribunal declara que: «En relación al párrafo 2 del art. 17 del Modelo de Convenio (que contiene una cláusula expresa contra la utilización de sociedades interpuestas), podemos decir que con él se introduce una cláusula antielusión, que pretende impedir la utilización de sociedades interpuesta no residentes para cobrar las rentas generadas en España por los artistas y deportistas; sin él, esas rentas tributarían, conforme al art. 7 del Modelo de Convenio, en el Estado de residencia de las sociedades. Con la cláusula del párrafo segundo del art. 17 del Modelo de Convenio se levanta el velo de la sociedad y se grava directamente al artista o deportista imputándole las rentas y sujetándole a tributación en el país donde las ha generado [...] El mandato de este Comentario es claro: en el caso de que un Convenio para evitar la doble imposición suscrito por dos Estados no contenga el párrafo 2.º o cláusula antes citada, como es el caso del suscrito entre España y Holanda, los Estados integrantes de la OCDE entienden que si su legislación interna se lo permite, el Estado donde se produzca la actuación puede aplicar directamente lo dispuesto en el núm. 1 del art. 17, es decir, someter a gravamen esas rentas. Quizás pueda apreciarse desde algún sector doctrinal que el razonamiento que nos lleva al acuerdo final va más allá de lo establecido en el acuerdo bilateral suscrito entre España y Holanda ya que no estamos ante una aplicación del texto suscrito si no ante la incorporación por parte de uno de los Estados contratantes –España– de una cláusula que no figura de forma expresa en el Convenio Hispano-Holandés. Pero, sin perjuicio de que se haga preciso revisar el Convenio de constante referencia, una interpretación no forzada del mismo a la luz de los Comentarios del Modelo de Convenio Marco de OCDE de 1992 para evitar la evasión fiscal, en concreto del art. 17, permite concluir que del citado precepto se desprende el principio fundamental de que España dispone de soberanía fiscal para hacer tributar las rentas derivadas de actuaciones artísticas realizadas en su territorio. Tanto en el supuesto de que los artistas hubieran actuado en España por cuenta propia como de forma dependiente de una sociedad, el art. 18 del Convenio Hispano-Holandés permite que el Estado de la fuente en el que se obtienen rendimientos por razón de un espectáculo –en este caso musical–, pueda gravarlos, aun cuando se atribuyan a una entidad distinta del propio artista, con independencia de que exista o no el segundo párrafo del art. 17 del Modelo de Convenio de 1992, siempre que la legislación interna de dicho Estado prevea –desconociendo a efectos fiscales tales entidades interpuestas– dicho gravamen» (FD séptimo).

⁸⁰ STS de 13 de abril de 2011, rec. núm. 456/2006.

⁸¹ STS de 28 de marzo de 2011, rec. núm. 2896/2008, FD undécimo.

⁸² Así, MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., afirma que «La interpretación dinámica de los CDI parece haberse convertido en nuestro ordenamiento en el sustitutivo de la aplicación de las cláusulas internas antielusión o abuso o incluso de las normas en materia de precios de transferencia/operaciones vinculadas, lo cual es lamentable desde un punto de vista de técnica jurídica, pues oculta un desconocimiento de los efectos que los tratados internacionales en materia tributaria pueden producir sobre el Derecho interno, de los efectos que tienen los Comentarios al MC OCDE y cuál es su relación con los CDI anteriores, especialmente cuando se trata de Comentarios como los añadidos en 1992, que difícilmente pueden considerarse como meramente interpretativos, o incluso de la propia naturaleza y efectos de las reglas internas de determinación de la fuente de las rentas», en «El artículo 17 MC OCDE y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010 (o sobre cómo no aplicar los convenios para la eliminación de la doble imposición y por qué el artículo 17 MC OCDE debería ser eliminado)», *Quincena Fiscal*, 15, 2011, pág. 18; o CALDERÓN CARRERO, para quien, «si un CDI se ha negociado siguiendo una versión del MC OCDE son los comentarios elaborados y publicados en relación con la misma los únicos que deben emplearse en su caso para la interpretación

medida de lo posible, dependiendo de la naturaleza de los cambios que se introduzcan en los nuevos Comentarios y/o en el MC OCDE. Discrepamos, por esta razón, de la decisión adoptada por el TS con ocasión de su Sentencia de 11 de junio de 2008 que, relativa a las rentas percibidas por artistas, aplica indiscriminadamente la teoría de la interpretación dinámica llevándola hasta sus últimas consecuencias, en un supuesto en el que ni siquiera existía la cláusula de sujeción en base a la cual se someten finalmente a tributación en España las rentas obtenidas⁸³. No se trata, pues, de negar la posibilidad de interpretar el contenido de un CDI a la luz del MCOCDE y sus comentarios, aunque sean posteriores a los existentes en el momento de la firma del CDI, sino de «matizar» el alcance de dicha regla que resultaría inaplicable cuando se hubiesen producido «modificaciones sustanciales» en la regulación, siendo este el contexto en que debe centrarse el debate en cada caso.

V. LA EXPLOTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN DE LOS DEPORTISTAS MEDIANTE LA INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES Y EL DELITO FISCAL

La elevada conflictividad puesta de manifiesto entre la administración tributaria y los deportistas profesionales en relación con la tributación de los rendimientos derivados de la explotación de sus derechos de imagen se ha visto trasladada en los últimos años al orden penal, al apreciarse por parte de aquella la concurrencia de dolo en la planificación de determinadas estructuras societarias, mediante la interposición de sociedades domiciliadas en territorios de baja o nula tributación, utilizadas con la finalidad de eludir la carga fiscal en nuestro país por dichos rendimientos, de ahí que sea necesario siquiera una breve referencia al estado de la cuestión en dicho ámbito.

Llama, sin embargo, la atención que, hasta fecha reciente, la práctica totalidad de los procedimientos iniciados por la inspección tributaria finalizaban sin imposición de sanción, y ello a pesar de que en la mayoría de los casos, aunque no se declarase expresamente, se apreciaba la existencia de simulación. La inspección, no obstante, entendía que «no se aprecia la existencia de infracción tributaria grave en relación con los hechos consignados referentes a la cesión de derechos de imagen, y el apartado referente a derechos federativos, por tratarse de la calificación de unas operaciones para

de las disposiciones del convenio suscrito de este modo; emplear los comentarios publicados en relación con versiones posteriores del Modelo de Convenio puede significar tanto como postular la eficacia retroactiva de una norma jurídica sin que tal efecto haya sido determinado y establecido expresamente por el legislador» en «La tributación de los artistas (y deportistas) no residentes en el marco de los Convenios de doble imposición», *op. cit.*, pág. 11. En parecidos términos se han expresado HERNÁNDEZ GALANTE, J.: «Fiscalidad de artistas y deportistas. Aspectos internacionales», *op. cit.*, págs. 978 y ss.; CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES, *Los impuestos del Deporte*, *op. cit.*, pág. 269; MAGRANER MORENO, F.: *Tributación de artistas y deportistas*, CISS, Valencia, 1995, págs. 40-42; PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La tributación de los derechos de imagen de los deportistas vinculados por relaciones laborales», *op. cit.*, págs. 31 y ss.; TOVILLAS MORÁN, J. M.: «Comentarios a la calificación jurisprudencial de las rentas por explotación de derechos de imagen», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. II, 2003, pág. 2.204; RELEA SARABIA, A.: *El régimen jurídico tributario de las retribuciones de los futbolistas*, *op. cit.*, págs. 305-306.

⁸³ «Límites a la interpretación dinámica de los convenios de doble imposición internacional: el caso ING», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 1, 2016, pág. 9.

cuya aclaración se ha precisado la solicitud de informes y dictámenes, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 77 y 79 de la LGT⁸⁴, o bien, consideraba que «por lo que se refiere a la conducta consistente en la no aplicación del régimen de imputación de derechos de imagen, no se aprecia culpabilidad, [...] al no ser posible exigir al obligado tributario un conocimiento tan amplio y exhaustivo de la normativa tributaria aplicable en este caso, no se aprecia una conducta negligente merecedora de sanción»⁸⁵, llegándose a anular por los tribunales la sanción en algunos casos impuesta⁸⁶.

Sin embargo, como hemos apuntado, en los últimos años, conductas similares han acarreado la remisión de los expedientes al fiscal al apreciar la existencia de simulación en los contratos de cesión de dichos derechos. Aunque hasta el momento presente no hemos encontrado jurisprudencia de la Audiencia Nacional ni del Tribunal Supremo directamente relacionada con los supuestos que nos ocupan, sí hay ya, al menos, tres pronunciamientos de la Audiencia Provincial de Barcelona, de 21 de enero, 5 de julio y 14 de diciembre de 2016, en los que se han dictado sendas condenas por delito contra la Hacienda pública como consecuencia de haber apreciado simulación en la cesión de los derechos de imagen a sociedades instrumentales radicadas en jurisdicciones de conveniencia o paraísos fiscales⁸⁷.

De las tres sentencias dictadas, dos de ellas, la de 21 de enero y 14 de diciembre se dictaron de conformidad con las partes por lo que el tribunal se limitó a dictar sentencia de acuerdo con lo solicitado. Es, pues, la tercera, de 5 de julio de 2016, la única que ha entrado a exponer los fundamentos doctrinales y legales relativos a la calificación de los hechos. La sentencia condena al acusado por tres delitos contra la Hacienda pública por eludir la tributación de los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen correspondiente a los ejercicios de 2007, 2008 y 2009. El acusado, deportista profesional residente en España, diseñó un complejo montaje societario con entidades de su propiedad, o de familiares cercanos, radicadas en jurisdicciones de conveniencia y territorios de baja o nula tributación con las que se llevaban a cabo sucesivas cesiones de los derechos de imagen del jugador, de forma gratuita o por precios sim-

⁸⁴ Así consta en los hechos de la SAN de 30 de mayo de 2007, rec. núm. 306/2004.

⁸⁵ Así consta en los hechos de la Resolución del TEAC de 5 de noviembre de 2013.

⁸⁶ La SAN de 30 de mayo de 2007, rec. núm. 351/2004, anuló la sanción, en este caso impuesta por la inspección, con base en que «No es de recibo, por tanto, al margen de toda otra consideración, aceptar que el sancionado no se ampara en una interpretación razonable de las normas cuando la propia Administración, respecto de situaciones idénticas, tanto en relación con la entidad aquí recurrente como respecto a otras sociedades deportivas (cabe citar por todas la Sentencia de esta Sala de 1 de febrero pasado –recurso 244/04–) no ha considerado procedente sancionar, lo que es índice suficiente de la falta de sustentación jurídica de la sanción impuesta por tales conceptos que, además, no son en modo alguno pacíficos» (FJ décimo). La STSJ de Cataluña de 17 de abril de 2013, rec. núm. 471/2010, en la misma línea, anula la sanción al considerar que no se motivó suficientemente la culpabilidad.

⁸⁷ Aunque la Audiencia Provincial de Zaragoza, en el año 2006, abordó un asunto relacionado con los derechos de imagen de un deportista en su Sentencia de 29 de septiembre, desestimando un recurso de apelación contra una condena por delito contra la Hacienda pública por haber omitido en la declaración del IRPF los rendimientos derivados de la cesión de unos derechos de imagen del deportista; la condena no se fundamentó en la existencia de simulación de los contratos, sino lisa y llanamente en la falta de declaración de los rendimientos, que, aun percibidos por una sociedad interpuesta, debieron imputarse al deportista al superar el 15% de la totalidad de las contraprestaciones satisfechas por el club al jugador y sociedad cesionaria de los derechos.

bólicos. Estas sociedades eran las que posteriormente obtenían los ingresos por la cesión de los derechos de imagen del deportista a distintas entidades comerciales y al propio club. Al tratarse de entidades no residentes, la aplicación de los CDI correspondientes permitía que dichas rentas, que finalmente revertían al jugador a través de una sociedad de la que era el único propietario, no tributasen en España y prácticamente en ninguna de las jurisdicciones por las que circulaban.

El tribunal asume los planteamientos de la Agencia Tributaria, que sostuvo la existencia de simulación absoluta en la cesión de los derechos de imagen del jugador, considerando elementos indiciarios determinantes de la misma, la inexistencia de precio o lo ridículos de los mismos en la cesión de los derechos, la participación del jugador en los sucesivos contratos de cesión de unos derechos que ya no ostentaba, la falta de infraestructura de las sociedades cesionarias para llevar a cabo la gestión de las prestaciones que les eran contractualmente encomendadas, el establecimiento de las sociedades participantes en la compleja trama en jurisdicciones de conveniencia, sociedades todas ellas controladas por el jugador o su familia a quienes revertían finalmente las cantidades derivadas de la explotación de los citados derechos. Del conjunto de elementos enumerados, el tribunal considera que «los contratos por los que el jugador cedía sus derechos de imagen encerraban una finalidad muy distinta a la reflejada en su redactado, sin auténtica voluntad de transmisión de esos derechos. Por tanto estaríamos en presencia de una causa aparente del contrato, ya que lo realmente pretendido sería la ocultación al fisco español de los ingresos que se generan con la explotación de los derechos que, en realidad, revertían al propio jugador».

Como consecuencia de la consideración de los contratos de cesión de los derechos de imagen como simulados, que no son sino mera apariencia y carecen de eficacia, la administración entiende, y el tribunal confirma, que todos los derechos de imagen del jugador deben tributar en su base imponible del IRPF, distinguiendo, por un lado, los rendimientos obtenidos por las cesiones efectuadas a distintas entidades comerciales que deben tributar como rendimientos del capital mobiliario al no ser obtenidos en el ámbito de una actividad económica, que se integrarán en la base imponible general del IRPF y procediendo la deducción de la cuota de los impuestos satisfechos en el extranjero; y, por otro lado, las cantidades percibidas del propio club con el que el deportista mantenía una relación laboral por la cesión de su imagen exclusivamente como jugador del club, que al no superar el 15% del total de las cantidades satisfechas al deportista no le son imputadas al mismo por aplicación del régimen especial del artículo 92 de la LIRPF.

El tratamiento que por parte de la sentencia se le da a la calificación de las distintas rentas a efectos tributarios se corresponde con los planteamientos que hemos descrito en los apartados anteriores, si bien, el elemento determinante de su imputación al deportista es la apreciación de simulación de los contratos mediante los que el jugador cedía sus derechos de imagen a determinadas entidades, lo que plantea cuestiones distintas relacionadas con la declaración de simulación, recurso este que, como hemos destacado en otro lugar⁸⁸, tanto la administración como los tribunales de lo contencioso suelen emplear con excesiva frecuencia hasta el punto de que suele ser la calificación

⁸⁸ Vid., sobre la cuestión, RAMÍREZ GÓMEZ, S.: «La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente», *Quincena Fiscal*, 8, 2017.

otorgada en casi todos los casos en los que aparece un complejo negocial considerado inusual y que arroje un ahorro o reducción de la carga fiscal, aun cuando nada se oculte y todos los negocios realizados se consideren válidos y eficaces, desplazando en muchos casos el expediente en el que dichas conductas deberían ser calificadas, el del conflicto en la aplicación de la norma. En nuestra opinión no ocurre así en el caso enjuiciado por este tribunal, en el que los numerosos indicios utilizados sí guardan una estrecha relación con la verdadera naturaleza jurídica de los contratos analizados, pudiendo inferirse razonablemente de todos ellos la inexistencia o falsedad de la causa de los negocios en cuestión, así como el único propósito de ocultar dichas rentas a la administración tributaria para evadir el pago de los impuestos correspondientes, lo que obliga a concluir la existencia de simulación.

Bibliografía

- ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F. [2005]: «La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas: especial referencia al artículo 17 del MCOODE», *Revista Jurídica del Deporte*, 13.
- BANACLOCHE PALAO, C. [2006]: «Tributación de las cantidades satisfechas por los clubes de fútbol a las sociedades cesionarias de los derechos de imagen de los deportistas», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 17.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. [2001]: «La tributación de los artistas (y deportistas) no residentes en el marco de los Convenios de doble imposición», *Carta Tributaria-Monografías*, 14.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. [2016]: «La fiscalidad de los no residentes en España (VII): cánones», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Ignacio CORRAL GUADAÑO (dir.), vol. I, IEF, Madrid.
- CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES [1999]: *Los impuestos del Deporte*, Aranzadi, Pamplona.
- CHECA GONZÁLEZ, C. [2002]: *El Impuesto sobre la renta de no residentes*, 2.ª ed., Aranzadi.
- CORDERO SAAVEDRA, L. [2002]: «Las rentas por cesión de derechos de imagen. Calificación en el derecho interno y en los Convenios para evitar la doble imposición», *RDFHP*, 264.
- DELGADO PACHECHO, A. [2013]: «El régimen de los cánones en la fiscalidad internacional: Cuestiones especialmente debatidas en España», en *Fiscalidad Internacional*, Fernando SERRANO ANTÓN (coord.), 5.ª ed., CEF, Madrid.
- FALCÓN Y TELLA, R. [1998]: «El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas», *Civitas, Revista de Derecho Deportivo*, 9.
- [2000]: «La posible inconstitucionalidad del régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen», *Quincena Fiscal*, 10.
 - [2008]: «La STS 1 julio 2008 y la retribución de los derechos de imagen de deportistas profesionales», *Quincena Fiscal*, 19.
- HERNÁNDEZ GALANTE, J. [2013]: «Fiscalidad de artistas y deportistas. Aspectos internacionales», en *Fiscalidad Internacional*, Fernando SERRANO ANTÓN (coord.), vol. 1, 5.ª ed., CEF, Madrid.
- HERRERA MOLINA, P. M. [2001]: «Rentas imputadas por derechos de imagen (problemas constitucionales y de carácter internacional)», *Revista Técnica Tributaria*, 54.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I. [2001]: *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, Marcial Pons, Madrid.

MAGRANER MORENO, F. [1995]: *Tributación de artistas y deportistas*, CISS, Valencia.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. [2011]. «El artículo 17 MC OCDE y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010 (o sobre cómo no aplicar los convenios para la eliminación de la doble imposición y por qué el artículo 17 MC OCDE debería ser eliminado)», *Quincena Fiscal*, 15.

MENÉNDEZ MORENO, A. [2000]: «Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid.

– [2015]: «La calificación de los derechos de imagen de los deportistas en el IRPF», *Quincena Fiscal*, 10.

MERINO JARA, I. [1999]: «Tributación de los derechos de imagen», en *Anuario de la Facultad de Derecho*, Universidad de Extremadura.

ORTIZ CALLE, E. [2009]: «Las rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen de los deportistas profesionales: su discutida calificación Jurídico-Tributaria», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 26.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. [2001]: «La tributación de los derechos de imagen de los deportistas vinculados por relaciones laborales», *RCyT. CEF*, 214.

PLAZA DE DIEGO, M. A. [2005]: *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*, IEF, Madrid.

QUINTANA FERRER, E. [2008]: «Régimen fiscal de los deportistas», en *Fiscalidad del deporte*, Bosch, Barcelona.

RAMÍREZ GÓMEZ, S. [2017]: «La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente», *Quincena Fiscal*, 8.

RELEA SARABIA, A. [2007]: *El régimen jurídico tributario de las retribuciones de los futbolistas*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor.

RIBES RIBES, A. [2016]: «Límites a la interpretación dinámica de los convenios de doble imposición internacional: el caso ING», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 1.

RODRÍGUEZ LOSADA, S. [2009]: «Al hilo de los derechos de imagen de deportistas profesionales: calificación de estas rentas desde la perspectiva interna e internacional», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 27.

– [2012]: «Interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición en relación con las rentas de artistas y deportistas», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 35.

RODRÍGUEZ SANTOS, F. J. [1999]: «Los derechos de imagen en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *CT*, 89.

SÁNCHEZ PINO, A. J. [2016]: «La tributación de los deportistas en el IRPF», en *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero*, Thomson-Civitas, Cizur Menor.

SOLER ROCH, M.^a T. y NÚÑEZ GRAÑÓN, M. [2013]: «El Impuesto sobre la Renta de No Residentes: Hecho imponible y criterios de sujeción», en *Fiscalidad Internacional*, Fernando SERRANO ANTÓN (coord.), CEF, Madrid, pág. 44.

TOVILLAS MORÁN, J. M. [2001]: *El tratamiento tributario del derecho de imagen*, Marcial Pons, Madrid.

– [2003]: «Comentarios a la calificación jurisprudencial de las rentas por explotación de derechos de imagen», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. II.

1. LA CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN COMO RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO

El artículo 25.4 d) de la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (LIRPF), califica como rendimientos derivados 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. Esta tipificación expresa de los rendimientos derivados de los derechos de imagen se introdujo en el IRPF por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, que junto con la obligada imputación al contribuyente de las contraprestaciones obtenidas por una sociedad por la cesión del derecho de imagen del mismo en determinados supuestos, reguló de forma expresa, por primera vez, la tributación de las citadas rentas.

Al ser la única alusión expresa contenida en la ley a la tributación de los derechos de imagen, desde un principio se planteó la cuestión de si dicha calificación era la única procedente, sin perjuicio de su posible integración entre los rendimientos derivados de una actividad económica, precisión esta introducida por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre. Las dudas iniciales quedaron rápidamente superadas y hoy nadie duda de que los citados rendimientos puedan dar lugar no solo a rendimientos del capital mobiliario, sino, también, a rendimientos de actividad económica o a rendimientos del trabajo, así como, en su caso, a una renta imputada. Como en su momento escribió FALCÓN Y TELLA respecto del citado precepto «se trata de una norma meramente declarativa o aclaratoria (dado el carácter ejemplificativo de la relación en que se incluye) que se limita a reconocer la naturaleza tributaria que, en principio, corresponde a los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen; y de una norma residual, en el sentido de que no excluye que tales rendimientos deban calificarse a efectos fiscales como procedentes del trabajo (cuando los perciba directamente el trabajador de su empleador) o como empresariales»⁴.

En todo caso, conviene recordar que el concepto de rendimiento del capital contenido en el artículo 21 de la LIRPF exige que para ser calificados como tales los rendimientos deben provenir, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por este. La fuente del rendimiento debe ser, pues, la mera cesión del derecho de imagen a un tercero, cesión que no debe realizarse en el desarrollo de una actividad económica, lo que limita notablemente la existencia de este tipo de rendimientos en los casos de deportistas individuales que actúan por cuenta propia. Asimismo, habrá que prestar especial atención a los supuestos en los que el derecho de imagen se cede a un tercero con el que el deportista mantiene una relación laboral por cuenta ajena, pues, en estos casos, parte del contenido del derecho de imagen se confunde con las obligaciones asumidas en el propio contrato laboral, lo que llevará a calificar como rendimiento del trabajo los rendimientos obtenidos por dicha cesión.

⁴ «El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas», Civitas, *Revista de Derecho Deportivo*, 9, 1998, pág. 8.

2. LA EXPLOTACIÓN DE LA PROPIA IMAGEN Y LA CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN COMO RENDIMIENTOS DE ACTIVIDAD ECONÓMICA

La posible calificación de los rendimientos obtenidos por la explotación o cesión de los derechos de imagen como rendimiento derivado de actividad económica se deduce claramente del artículo 25.4 d) de la LIRPF, anteriormente comentado, cuando exceptúa de los rendimientos del capital mobiliario los obtenidos por dicha cesión cuando esta tenga lugar en el ámbito de una actividad económica. Esto ocurrirá, de acuerdo con el artículo 27.1 de la LIRPF⁵, cuando el deportista, actuando por cuenta propia, lleve a cabo la ordenación de recursos materiales y humanos necesarios para la obtención de los citados rendimientos⁶. Esta es la calificación que suelen tener los rendimientos obtenidos por deportistas que compiten individualmente⁷, por ejemplo, cuando el deportista, mediante un contrato de prestación de servicios, participa 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.

Es, pues, exigible en estos casos una cierta actividad del sujeto más allá de la mera cesión de su imagen, pero, constatada dicha ordenación de recursos materiales y humanos necesarios, el rendimiento se calificará como derivado de actividad económica; incluso cuando se trate de deportistas que en el desarrollo de su actividad deportiva no actúen por cuenta propia, sino como empleados de un club. Así se ha venido sosteniendo por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) respecto de determinados rendimientos obtenidos por futbolistas que han cedido

⁵ El artículo 27.1 de la LIRPF considera rendimientos de actividad económica los procedentes del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, cuando 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.

⁶ Para QUINTANA FERRER, E., tienen esta calificación los rendimientos derivados de «la realización con habitualidad de la actividad de vender exclusivas o ceder la imagen para la promoción de un producto comercial, y, en general, los rendimientos originados por cualquier cesión que tenga como origen una relación por cuenta propia (mercantil o civil), que suponga una cesión directa, sin intermediarios, de la imagen del deportista a otra persona o entidad que adquiere el derecho a su explotación o utilización, ya sea mediante una sociedad mercantil constituida con tal objeto, o incluso por una persona física con carácter empresarial», en «Régimen fiscal de los deportistas», *Fiscalidad del deporte*, Bosch, Barcelona, 2008, págs. 202-203. Para MENÉNDEZ MORENO, «Un ejemplo puede ser el de los deportistas de los deportes individuales (tenis, boxeo, etc.), a quienes contratan (y remuneran) por hacer publicidad de un determinado producto o marca, o a quienes retribuyen para poder retransmitir por televisión sus actuaciones (en definitiva, la práctica de su deporte). Y lógicamente, deberá aplicarse esta misma calificación de rendimiento de actividad económica a cualquier persona física que explote económicamente las cualidades de su imagen (simpatía, belleza, popularidad, etc.), con las características que contempla el artículo 27.1 de la Ley 35/2006 del IRPF, que se acaban de indicar», «La calificación de los derechos de imagen de los deportistas en el IRPF», *Quincena Fiscal*, 10, 2015, pág. 3.

⁷ La Consulta de la DGT V1795/2008, de 9 de octubre, califica como rendimientos derivados de actividad económica los derivados de «la actividad de jugador profesional de golf (actividad deportiva que según el último párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF constituye una actividad económica), la cesión del derecho a la explotación de su derecho de imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, realizado en el ámbito de la referida actividad tendrá la consideración de rendimientos de actividades económicas». En el mismo sentido la Consulta V5193/2016, de 30 de noviembre.

su derecho de imagen a terceras empresas, obligándose a la prestación de determinados servicios: «estas actividades publicitarias de dichas marcas no obedecen a una mera cesión de la imagen del deportista, sino a una actividad más compleja, que implica su intervención activa en el rodaje de "spots" publicitarios. Ello escapa, por tanto, de la simple transmisión del derecho a la propia imagen para constituir una actividad profesional y como tal debe tributar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas»⁸, y confirmado la Audiencia Nacional⁹.

En nuestra opinión, es erróneo restringir a los deportistas que desarrollan su actividad deportiva por cuenta propia, generalmente en deportes de competiciones individuales, la posibilidad de calificar los rendimientos obtenidos por la cesión de sus derechos de imagen como derivados de actividad económica. La exigencia legal para atribuir dicha calificación a la cesión de los derechos de imagen no afecta al régimen bajo el que se desarrolla la actividad deportiva, por cuenta propia o ajena, sino a las condiciones en que se produce la citada explotación, que pueden limitarse a la mera cesión de los citados derechos o exigir una ordenación por cuenta propia de los recursos necesarios para dicha explotación. En conclusión, un deportista que desarrolla su actividad bajo la denominada relación laboral especial, puede, paralelamente, desarrollar una actividad económica en la gestión de los derechos de imagen que no se encuentren vinculados con su relación laboral, organizando al respecto los recursos humanos y materiales necesarios, en cuyo caso dichos rendimientos tendrán la calificación de rendimientos derivados de actividad económica.

⁸ Resolución de 28 de diciembre de 2005. La Resolución de 12 de febrero de 2009, en parecidos términos, declara: «el jugador queda obligado en virtud de los contratos celebrados con la entidad Nutrexpa a participar en *spots* publicitarios con otros jugadores e incluso con su propio hijo (al que representa también en la firma del contrato) y con la entidad Mizuno a usar y promocionar determinadas prendas deportivas y a toda una serie de prestaciones accesorias que conllevan la participación del jugador en actividades promocionales y publicitarias varias de la entidad. De lo anterior deriva que los ingresos obtenidos como consecuencia de las actividades que al deportista le imponen tales contratos, trascienden de la mera cesión de su imagen. Ya que el sujeto pasivo se obliga a una prestación más compleja que implica su intervención activa en el rodaje de *spots* publicitarios, y además en el caso de Mizuno, a la participación del jugador en cualquier actividad de promoción, marketing, anuncio publicitario, torneo... y acontecimientos similares que organice la entidad. Por lo que estamos, en el caso de los contratos celebrados con las entidades Mizuno y Nutrexpa ante contratos de prestación de servicios diversos, que escapan de la simple transmisión del derecho a la imagen para constituir una actividad profesional y como tal debe tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. [...] No así en el caso del contrato firmado con la sociedad BDDP, del que deriva la utilización de la imagen del obligado tributario en tarjetas telefónicas, lo cual encajaría en el concepto de rendimientos del capital mobiliario previsto en el artículo 37.3 g) de la Ley 18/91 y 23.4 e) de la Ley 40/98»; en el mismo sentido, *vid.*, la Resolución de 30 de marzo de 2006, todas ellas confirmadas por la Audiencia Nacional.

⁹ La SAN de 23 de abril de 2009, confirmada por la STS de 11 de octubre de 2012, declara a este respecto que: «De las propias cláusulas de los contratos deriva que estamos ante actividades que exceden con mucho de los simples derechos de imagen. En efecto, esas actividades publicitarias, de asesoramiento y otras complementarias van más allá de aquella cesión. Así el sujeto pasivo se obliga a una prestación más completa, que requiere su intervención activa como el *spot* para Nutrexpa y en el caso de Nike la amplia gama de actividades a que venía obligado, informes orales o escritos referentes a los productos Nike, apariciones anuales relacionadas con la publicidad o bien la producción de anuncios publicitarios o materiales, charlas, sesiones para la producción de anuncios televisivos o vídeos, etc., que son propios de un contrato de prestaciones de servicios y constituyen una actividad profesional y que por tal debe tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». La SAN de 10 de marzo de 2010, rec. núm. 68/2009, confirmada por el TS en Sentencia de 28 de febrero de 2013, rec. núm. 2773/2010, reproduce idénticos razonamientos.

3. LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN Y SU CALIFICACIÓN COMO RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

Resulta curioso que la calificación de la retribución percibida por la cesión de los derechos de imagen como rendimiento del trabajo no resulte mencionada de manera expresa por la LIRPF, siendo en el seno de la relación laboral de los deportistas profesionales donde con mayor frecuencia se producen cesiones de los mismos. Hoy no se discute dicha posibilidad, pues, el concepto de rendimiento del trabajo que recoge el artículo 17.1 de la LIRPF es de tal amplitud que incluye percepciones de tal naturaleza: *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*, entre las que se incluyen, expresamente, las derivadas de relaciones laborales de carácter especial (art. 17.2 j)¹⁰. La previa calificación en el artículo 24 como rendimiento del capital mobiliario obligaría a plantearse, en el caso concreto, si los rendimientos obtenidos por la cesión de los derechos de imagen al empleador con el que se mantiene una relación laboral retribuye un elemento patrimonial, un derecho, o retribuyen el trabajo personal del titular del mismo, insertándose en la relación laboral¹¹.

La administración, desde un principio, consideró que «el contenido económico de los derechos del deportista no es separable del contrato laboral y, por tanto, forma parte de la remuneración de los servicios en que dicha relación se concreta»¹²; entendiendo así que cualquier contraprestación percibida del club con el que se mantiene la relación laboral debería calificarse como rendimientos del trabajo. Los tribunales, por su parte, han precisado dicha conclusión al considerar que, ciertamente, existen derechos de imagen íntimamente conectados con la relación laboral, respecto de los cuales «su naturaleza de rendimientos de trabajo personal no ofrece dudas a tenor del artículo 8.2 del Decreto 1006/85¹³ y artículo 32 del Convenio Colectivo de Futbolistas de 1992¹⁴ y artículo

¹⁰ El artículo 2.1 d) del Estatuto de los Trabajadores considera relación laboral de carácter especial la de los deportistas profesionales. El desarrollo del citado artículo se ha llevado a cabo por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

¹¹ MENÉNDEZ MORENO, A., considera lógico, en estos casos, vincular los rendimientos procedentes del derecho de imagen con la actividad del contribuyente y no simplemente con la mera cesión de ese derecho, en «Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 632.

¹² Resolución del TEAC de 15 de diciembre de 1999, FJ 3; criterio reiterado en las Resoluciones de 15 de marzo de 2007 y 23 de octubre de 2008, entre otras.

¹³ El artículo 8.2 del Real Decreto 1006/1985 dispone que tendrán la consideración legal de salario todas las percepciones que el deportista reciba del club o entidad deportiva, bien sean en metálico o en especie, como retribución por la prestación de sus servicios profesionales; y el artículo 7.3 establece que en lo relativo a la participación en los beneficios que se deriven de la explotación comercial de la imagen de los deportistas se estará a lo que en su caso pudiera determinarse por convenio o pacto individual, salvo en el supuesto de contratación por empresas o firmas comerciales previsto en el número 3 del artículo 1 del presente real decreto.

¹⁴ El Convenio Colectivo para la Actividad de Fútbol Profesional (BOE de 8 de diciembre de 2015), en su artículo 28, califica como concepto salarial el percibido por la utilización de la imagen, cuando el futbolista explote en su propio nombre sus derechos de imagen, por no haber sido estos cedidos temporal o indefinidamente a terceros.

24.1 y 2 de la Ley 18/91, que era la normativa vigente cuando los hechos analizados acaecidos»¹⁵. Esos derechos de imagen, íntimamente conectados con la relación laboral, se insertan en los denominados derechos de imagen colectivos, pues, como declara el Tribunal Supremo «al producirse la contratación por un Club de un futbolista profesional surge una faceta colectiva de vinculación de uno y otro, de tal forma que en ocasiones será la imagen del Club, imagen colectiva, la que alimente y desarrolle la de sus deportistas, y en otras, la imagen de un deportista puede ir en beneficio de la del Club. En todo caso, se trata de una vinculación que nace con el contrato de trabajo y que se extingue cuando cesan los efectos de este último»¹⁶; afirmando, en otra ocasión, que «El contrato laboral entre el deportista y el club incluye la cesión del derecho a la explotación de su imagen dentro del ámbito de las actuaciones deportivas en las que participe el club, pero no fuera de las mismas. El deportista es contratado para que desarrolle una relación laboral dentro del ámbito deportivo, donde su imagen va a ser difundida al público en general, es decir, se le paga para que desarrolle una actividad deportiva delante de los espectadores. Hasta aquí debe entenderse que existe una cesión del derecho de imagen dentro de la actuación deportiva para la que el jugador fue contratado por su club; el club adquirió el derecho de imagen a través del contrato federativo»¹⁷.

Existen, pues, unos derechos de imagen colectivos que son, por su propia naturaleza, de titularidad del club, una utilización de la imagen inherente, insoluble o implícita al desempeño del trabajo¹⁸, y de la que el propio club dispone, tanto en el desarrollo de la actividad deportiva propia como en su actividad de promoción y publicidad del club —en actos tales como ruedas de prensa, presentaciones públicas, intervenciones, en forma individual o colectivamente con otros jugadores, en filmaciones, *spots* publicitarios, cinematográficos, televisivos, en prensa o radio; y a permitir su reproducción pública, etc.—, no siendo necesaria su cesión expresa mediante el contrato laboral. A ellos se añaden los derechos de imagen individuales que son privados, personales del deportista, cuya titularidad pertenece única y exclusivamente al mismo y que pueden ser, asimismo, cedidos al club mediante cláusulas expresas insertas en el contrato de trabajo, y que, en tal caso, deberán calificarse, asimismo, como rendimientos del trabajo personal¹⁹.

¹⁵ STS de 1 de julio de 2008, rec. núm. 5296/2002, FD undécimo.

¹⁶ STS de 25 de junio de 2008, rec. núm. 4560/2003, FD quinto.

¹⁷ STS de 10 de julio de 2008, rec. núm. 3770/2003, FD cuarto.

¹⁸ *Vid.*, en este sentido, SÁNCHEZ PINO, A. J.: «La tributación de los deportistas en el IRPF», en *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero*, Thomson-Civitas, Cizur Menor, 2016, pág. 338; QUINTANA FERRER, E.: «Régimen fiscal de los deportistas», en *Fiscalidad del Deporte, op. cit.*, pág. 198; RODRÍGUEZ LOSADA, S.: «Al hilo de los derechos de imagen de deportistas profesionales: calificación de estas rentas desde la perspectiva interna e internacional», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 27, 2009, pág. 7; FALCÓN Y TELLA, R.: «La STS 1 julio 2008 y la retribución de los derechos de imagen de deportistas profesionales», *Quincena Fiscal*, 19, 2008, pág. 1; RELEA SARABIA, A.: *El régimen jurídico tributario de las retribuciones de los futbolistas*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007, págs. 242-243.

¹⁹ Esta distinción entre derechos de imagen colectivos e individuales se encuentra expresamente recogida en el Convenio colectivo de trabajo entre la Asociación de Clubes de Baloncesto (ACB) y la Asociación de Baloncestistas Profesionales (ABP), en cuyo anexo III, bajo el título «Régimen de Explotación de los Derechos de Imagen», define los dere-

Estos derechos de imagen íntimamente unidos a la relación laboral (así como los individuales expresamente cedidos al club) no pueden ser objeto de cesión a terceros distintos del club, en tanto que ya son titularidad de este, pues, como el Tribunal Supremo ha declarado, no puede cederse «la especial situación de vinculación entre el mismo y el Club que nace del contrato de trabajo y que se rige exclusivamente por lo dispuesto en el mismo»²⁰. Como consecuencia de la intransmisibilidad de tales derechos de imagen, el Tribunal Supremo ante contratos en los que se cedían los mismos, y para situaciones anteriores a 1997, año en que se introduce el nuevo régimen de imputación de rentas, recurre al principio de calificación del artículo 28.2 de la Ley General Tributaria, para, en atención a su verdadera naturaleza jurídica, recalificar el contrato como cesión del crédito laboral por la contraprestación debida por el club como concepto retributivo de carácter salarial, y calificar como rendimiento del trabajo obtenido por el deportista las cantidades satisfechas a la sociedad cesionaria²¹. En nuestra opinión, este criterio sigue siendo de aplicación para situaciones posteriores a 1996, año en que se regula el nuevo régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, pues, las situaciones a las que el mismo se refiere presuponen que el jugador ostenta la titularidad de los derechos de imagen que pretende ceder a un tercero, cosa que no ocurre respecto de los que, por estar vinculados a la relación laboral, son titularidad del club²².

chos colectivos –«Son aquellos en los que la imagen del jugador aparece relacionada con el equipo al que pertenece en competición oficial, vistiendo la indumentaria del mismo, o cuando participe en actos públicos organizados por el club o SAD o por la ACB»–; y los derechos individuales –Son aquellos que se refieren directamente a la imagen del jugador como persona (su intimidad) o a su imagen como deportista en general (es decir, vistiendo deportivamente y apareciendo ante el público fuera del horario laboral, siempre y cuando no lleve los distintivos e indumentaria del club o SAD con el que tiene suscrito contrato, ni cualquier otra que pueda provocar confusión con aquellos– añadiendo en su artículo 3.1 que «corresponderá en exclusiva a cada jugador, de forma individual, la explotación de su imagen como persona (intimidad) así como la de deportista en general, siempre y cuando no lleve la indumentaria oficial del club o SAD a que pertenezca, o bien otra que pudiera confundirse con esta».

²⁰ STS de 25 de junio de 2008, rec. núm. 4560/2003, FD quinto.

²¹ STS de 25 de junio de 2008, rec. núm. 4560/2003; de 26 de noviembre de 2009, rec. núm. 1278/2004; de 28 de enero de 2011, rec. núm. 4201/2007; de 26 de noviembre de 2012, rec. núm. 4301/2011. La SAN de 3 de febrero de 2010, rec. núm. 35/2009, recoge las siguientes consideraciones: «basta examinar los contratos suscritos entre los jugadores, el Club y las sociedades, para advertir que los derechos que se otorgan por la sociedad al Club, (en esencia, a que el jugador sea fotografiado, filmado, grabado en todas las actuaciones o partidos oficiales en las que intervenga con la Unión Deportiva Salamanca), coinciden sustancialmente con las obligaciones que se derivaban para el jugador del contrato laboral celebrado, estableciéndose de modo expreso que la cesión de los derechos de imagen objeto del contrato, está en todo caso vinculada con la relación laboral entre Unión Deportiva Salamanca, S.A.D. y el jugador, de tal forma que resuelta esta, se extinguirá también el contrato de cesión de los derechos de imagen.

En definitiva, ha de entenderse que las cantidades satisfechas por la cesión de los derechos de explotación de imagen, en cuanto son consecuencia de la actividad laboral principal del jugador, se incorporan al concepto de salario que recoge el art. 26.1 del Estatuto de los Trabajadores, y desde la perspectiva fiscal el rendimiento obtenido tiene la consideración de rendimiento del trabajo, sometido al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» (FJ octavo).

²² En este sentido se ha pronunciado SÁNCHEZ PINO, quien afirma que «si la cesión de los derechos de imagen se ha producido en el marco del contrato de trabajo, la posterior designación de un tercero para el cobro de dichas cantidades, no evita la calificación de la renta como rendimiento del trabajo», «La tributación de los deportistas en el IRPF», *op. cit.*, pág. 339.

Pero junto a esos derechos de imagen íntimamente unidos a la relación laboral, hay que reconocer, como hemos advertido anteriormente, la existencia de posibles derechos de imagen desconectados de la misma, «derecho de imagen individual» en palabras del Tribunal Supremo, de los que, si no han sido cedidos al club en el contrato de trabajo, su titular puede disponer en el modo que le convenga, pues ninguna relación tienen con ella. Esta disociación de los derechos de imagen ha sido admitida de forma expresa en la Sentencia de 13 de marzo de 2012, «considerando rendimientos derivados de la relación laboral las cantidades obtenidas por la cesión de los derechos de imagen al Club, y que tributarán como rendimientos de trabajo personal, y por otra parte las derivadas de la cesión a terceras personas o entidades de los derechos de imagen del profesional no referidos a su actividad profesional, que tributarían como rendimientos de capital mobiliario»²³. En su Sentencia de 10 de julio de 2008, el mismo tribunal ya mantenía esta disociación al afirmar que «el contenido económico de los derechos de imagen del deportista es separable del contrato laboral; cuando se firma el contrato para jugar en un club se puede entender implícita la cesión de la imagen "en actuaciones deportivas" pero no fuera de dichos eventos», y añadía la posibilidad de que estos derechos individuales sobre su imagen «puede cederla a su club, al margen de su relación laboral, por sí, a través de la firma de un contrato independiente, o a través de sociedad interpuesta»²⁴, afirmando que «es posible la cesión autónoma de su derecho de imagen por parte del deportista al club donde presta su relación laboral, ya que no es un derecho que se haya adquirido directamente en virtud del contrato laboral»²⁵. Parecidos pronunciamientos se han producido en la jurisdicción social, cuando se declara que «Hay en estos casos una perfecta unidad de negocio jurídico, que vincula el ejercicio profesional del deporte con la imagen, y que hace que la explotación de esta discurra en paralelo con el desarrollo de la propia profesión; desarrollo este que,

²³ STS de 13 de marzo de 2012, rec. núm. 4559/2008, FD segundo.

²⁴ STS de 10 de julio de 2008, rec. núm. 3770/2003, FD tercero. En parecidos términos se pronunció en la Sentencia de 25 de junio de 2008, rec. núm. 3544/2003, cuando afirmó que «el contrato federativo no autoriza la utilización del nombre y la imagen del futbolista por parte del club fuera de los eventos deportivos propiamente dichos, por lo que existe la posibilidad de una explotación de la imagen al margen del ámbito laboral, que puede hacerse bien al Club, bien a otra entidad, por lo que la calificación de las rentas como rendimientos del trabajo o procedentes de la explotación de un derecho de imagen dependerá de las circunstancias de cada caso concreto» (FD tercero); doctrina reiterada en la SAN de 3 de febrero de 2010, rec. núm. 35/2009, y de 24 de marzo de 2010, rec. núm. 39/2009.

²⁵ RELEA SARABIA afirma, en este sentido, que «las cesiones de la imagen instrumentadas mediante contratos de naturaleza civil o mercantil en los que no se pacta trabajo alguno a cargo del deportista, sino solo la cesión de su imagen o el consentimiento para su utilización por el club, generarán rendimientos del capital mobiliario. Me refiero fundamentalmente a contratos mediante los que el club comercializa todo tipo de prendas con el nombre o la imagen física de sus jugadores, tanto deportivas (camisetas, chándalls, etc.), como extradeportivas (corbatas, pañuelos, etc.), e igualmente una variada índole de objetos de diversa utilidad sobre los que también se imprime la imagen del jugador», en *El régimen jurídico tributario de las retribuciones de los futbolistas*, op. cit., págs. 275-276; también PLAZA DE DIEGO, en la misma línea, cita la utilización comercial de la imagen de los deportistas a través de la actividad de *merchandising* efectuada por los clubes con los que mantiene una relación laboral por cuenta ajena, cuando dicha utilización no venga impuesta por el convenio colectivo que resulte aplicable, *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*, IEF, Madrid, 2005, pág. 165. En el mismo sentido, *vid.*, BANACLOCHE PALAO, C.: «Tributación de las cantidades satisfechas por los clubes de fútbol a las sociedades cesionarias de los derechos de imagen de los deportistas», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 17, 2006, págs. 5-6.

a su vez, solo cabe a través del contrato con el club de fútbol. Así lo contempla la reglamentación de la relación laboral especial y en tal sentido lo normativiza el convenio colectivo, exceptuando una y otro aquellos casos en que falle ese paralelismo, lo que sucederá precisamente cuando el negocio jurídico por el que se cede la explotación de la imagen no está indisolublemente ligado a la práctica de la profesión deportiva para el mismo cesionario –tal sería el caso, por ejemplo, de la explotación de la imagen por marcas comerciales con las que el jugador pacte directamente–. En este segundo caso la cesión de derechos, al estar desvinculada de la prestación laboral, revestirá naturaleza civil, con arreglo a lo dispuesto en el art. 1.526 y ss. del Código Civil»²⁶.

La calificación de las rentas como rendimientos del trabajo o procedentes de la explotación de un derecho de imagen dependerá, pues, de las circunstancias de cada caso concreto²⁷, de forma que en los supuestos en los que la retribución percibida no trae causa de la relación laboral, su calificación a efectos tributarios no será la de rendimientos del trabajo personal, sino la de rendimientos del capital mobiliario o de actividad económica, incluso cuando el cesionario sea el propio empleador, pues, el concepto de rendimiento del trabajo no se construye sobre la cualidad de quien satisface la renta, sino sobre la naturaleza de la relación que origina el mismo²⁸.

Como apuntábamos anteriormente, son estos derechos de imagen, no vinculados con la relación laboral del deportista, los que podrán ser objeto de cesión para su explotación por un tercero, que, a su vez, podrán ser cedidos por este a la entidad empleadora, y a los que les resultaría aplicable el régimen de imputación de rentas del artículo 92 de la LIRPF.

²⁶ STS de 26 de noviembre de 2012, rec. núm. 4301/2011, FD quinto.

²⁷ Así se declara en la Sentencia de 25 de junio de 2008, rec. núm. 3544/2003, FD tercero.

²⁸ En este sentido se ha manifestado ORTIZ CALLE, E., quien afirma que «el jugador tiene derechos sobre su imagen y nada impide que pueda cederlos a su Club al margen de su relación laboral, por sí mismos, a través de la firma de un contrato independiente o a través de sociedad interpuesta», en «Las rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen de los deportistas profesionales: su discutida calificación Jurídico-Tributaria», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entrenamiento*, 26, 2009, pág. 12. También HERNÁNDEZ GALANTE, J., considera que, «las rentas deberían tener esta categoría (la de rendimientos de actividad económica) independientemente de que los derechos se cedan directamente al club para el que se prestan los servicios deportivos, quien puede explotar la imagen del jugador de forma independiente al rendimiento y al trabajo exclusivamente deportivo», en «Fiscalidad de artistas y deportistas. Aspectos internacionales», en *Fiscalidad Internacional*, Fernando SERRANO ANTÓN (coord.), vol. 1, 5.ª ed., CEF, Madrid, 2013, pág. 952; RELEA SARABIA, en esta línea, escribe que «se precisa, por tanto, analizar separadamente para cada una de las manifestaciones del empleo de la imagen cual es la fuente contractual que genera las correlativas obligaciones recíprocas, sin que [...] sea posible generalizar y así entender ni que todas las manifestaciones de utilización de la imagen resultan innatas al contrato laboral, ni que todas requieren el consentimiento previo en la cesión de la imagen mediante otro contrato mercantil o civil celebrado con el jugador, autónomo del laboral», en *El régimen jurídico tributario de las retribuciones de los futbolistas*, op. cit., pág. 245; en el mismo sentido, PLAZA DE DIEGO, M. A.: *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*, op. cit., 2005, pág. 162.

No obstante, algunos autores, como FALCÓN Y TELLA, han sostenido que aun cuando la cesión del derecho de imagen al empleador se haga al margen de la relación laboral, la retribución obtenida habría de considerarse rendimiento del trabajo a efectos del IRPF, pues, para ello, basta con que se trate de una percepción entregada al trabajador directamente por el empresario, aunque sea al margen del contrato de trabajo, aunque, a continuación exige que exista cierta relación con este, aunque sea indirecta, «El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas», op. cit., pág. 6.

III. LA INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES COMO MECANISMO PARA LA OBTENCIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DERIVADOS DE LA CESIÓN DEL DERECHO DE IMAGEN

El principal objetivo perseguido con la interposición de sociedades a las que se ceden los derechos de imagen del deportista para su explotación por parte de dichas entidades es, como hemos señalado anteriormente, el de eludir la progresividad del IRPF, al tiempo que se difiere el pago de la diferencia resultante entre la cuota derivada del tipo fijo del impuesto sobre sociedades (IS) y el tipo marginal del IRPF hasta el momento en que la sociedad decida repartir el beneficio entre sus socios. En un primer momento –con independencia de que en algunos supuestos hubiese resultado aplicable el régimen de transparencia fiscal previsto para ciertas sociedades en las que más del 50% de sus ingresos del ejercicio procediesen de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas, o de cualquier otra actividad relacionada con artistas o deportistas, suprimido en 2002– como hemos visto en el apartado anterior, la administración reaccionó, en los casos en los que la sociedad cesionaria de los derechos de imagen los cedía a su vez al club con el que el deportista mantenía una relación laboral, recalificando dichas rentas e imputándoselas a este último como rendimientos del trabajo, criterio que fue ratificado tanto por la Audiencia Nacional como por el Tribunal Supremo, y bajo el cual latía la clara sospecha de que se trataba de supuestos de simulación, aunque no siempre se declaraba expresamente la misma. En la práctica totalidad de los casos que llegaron a los tribunales aparecía una modificación de las relaciones contractuales entre el club y el deportista, de forma que junto al nuevo contrato laboral con unas retribuciones sustancialmente inferiores a las que se venían percibiendo, aparecía un segundo contrato entre una sociedad, normalmente propiedad del jugador o familiares próximos, a la que el club adquiría los derechos de imagen del jugador por una cantidad que incluía la rebaja producida en el contrato laboral, a lo que se unía el hecho de que, normalmente, el precio por el que se cedían los derechos de imagen por parte del jugador a la sociedad por él controlada no existía o era meramente simbólico, además de la carencia de infraestructura y ausencia de actividad de explotación de los citados derechos por parte de la sociedad que los había adquirido, que se limitaba a la percepción de los rendimientos, sociedad que, frecuentemente, se encontraba domiciliada en un paraíso fiscal o territorio de baja o nula tributación.

A esta situación es a la que se trató de hacer frente a partir de 1996 por parte del legislador con la regulación del nuevo régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, que analizamos a continuación.

1. EL RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN DE RENTAS POR LA CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN

Fue en 1996 cuando el legislador decidió acabar con la elevada conflictividad que la anterior regulación producía, y con la finalidad antielusiva descrita, introdujo a través de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, un nuevo régimen de imputación de rentas por cesión de derechos de imagen que, con ligeros retoques, ha permanecido hasta el actual artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

De acuerdo con este régimen, los contribuyentes del IRPF imputarán en su base imponible las cantidades satisfechas por la entidad con la que mantienen una relación laboral por la adquisición de los derechos de imagen del mismo, cuando concurren los cuatro requisitos 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 (primera cesionaria), 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 por el IRPF.
- 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 (en la actualidad, art. 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, de la Ley del impuesto sobre sociedades [LIS]), 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 (normalmente, segunda cesionaria).
- d) Que los rendimientos del trabajo obtenidos en el periodo impositivo por el contribuyente en virtud de la relación laboral sean inferiores al 85 % de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere la letra c) anterior por los actos allí señalados.

De estos requisitos conviene destacar los siguientes aspectos. En primer lugar, el hecho de que para que proceda su aplicación no se exige ningún tipo de vinculación entre el contribuyente, titular de los derechos de imagen y la entidad, primera cesionaria, a quien se ceden, ni, en su caso, con otras entidades posibles adquirentes de los derechos, antes de su cesión a la entidad con la que mantiene una relación laboral. Esto diferencia sustancialmente este régimen del de transparencia fiscal, que descansa, como es sabido, en una determinada vinculación entre el socio al que se imputa la renta y la sociedad que la obtiene.

En segundo lugar, hay que destacar su aplicación también cuando la cesión de los derechos se efectúe a una entidad no residente, lo que, en algunos casos, podría producir imputación de rentas al contribuyente residente por dos vías, la del régimen de imputación de rentas del artículo 92 y la del régimen de transparencia internacional del artículo 91, cuya última modificación incluye entre las rentas susceptibles de imputación las rentas positivas derivadas de los derechos de imagen²⁹, tal y como explicamos en el apartado siguiente. La única limitación que se esta-

²⁹ Modificación realizada por el artículo 1.58 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

blece es que no será objeto de imputación la renta procedente de derechos de imagen que deba imputarse conforme a lo dispuesto en el artículo 92 de esta ley, lo que obligará a diferenciar las rentas obtenidas por la sociedad transparente de la entidad con la que el contribuyente mantiene la relación laboral de las obtenidas procedentes de otras entidades.

En tercer lugar, para que proceda la imputación de las rentas estas deben proceder de pagos efectuados por la entidad con la que el titular de los derechos de imagen mantenga una relación laboral (o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del art. 18 de la LIS)³⁰, y siempre que la cuantía satisfecha por dicha adquisición supere el 15% de la suma de los rendimientos del trabajo obtenidos en el periodo impositivo por el deportista más la cantidad satisfecha por la adquisición de sus derechos de imagen.

La renta a imputar, de acuerdo con el apartado 3, será el valor de la contraprestación satisfecha por la entidad con la que el contribuyente mantiene la relación laboral minorada en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización de la utilización de su imagen, siempre que la misma se hubiera obtenido en un periodo impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto. Esta minoración responde al hecho de que tales cantidades ya están sometidas a tributación en el IRPF del contribuyente como rendimientos del capital mobiliario o de actividad económica³¹. Asimismo, el citado apartado 3 añade que la renta imputada se incrementará en el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado 8. Dicha renta, de acuerdo con el apartado 5, se integrará en la base imponible general.

Con el objetivo de evitar situaciones de doble imposición, el apartado 6 establece una serie de medidas dirigidas a los socios de la primera cesionaria, los cuales no tributarán por los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por esta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada al contribuyente titular de los derechos de imagen, dividendos que tampoco darán derecho a la deducción por doble imposición internacional.

Con la finalidad de corregir la doble imposición como consecuencia de la tributación de las rentas imputadas en sede de la entidad, primera cesionaria de los derechos, tanto en España

³⁰ Con la finalidad de intentar eludir la aplicación del régimen de imputación de rentas se ha recurrido, en algunos casos, al diseño de esquemas cuadrangulares, de forma que quien adquiere los derechos de imagen del jugador no es el club con el que mantiene una relación laboral, sino una tercera empresa, ajena al mismo, en los casos detectados por la administración una cadena de televisión, que, a cambio, disminuye los pagos realizados al club por las retransmisiones de los partidos. En tales supuestos, tanto la administración como los tribunales han rechazado tales esquemas con base en la recalificación de los pagos realizados por la cadena de televisión a las entidades cedentes de los derechos de imagen como simple mediación, y concluyendo la aplicación en tales casos del régimen que se trataba de eludir; *vid.* SSAN de 10 de marzo de 2010, rec. núm. 28/2009; de 4 de junio de 2008, rec. núm. 71/2006; y de 5 de marzo de 2008, rec. núm. 96/2006, todas ellas confirmadas por el Tribunal Supremo.

³¹ La norma no prevé, sin embargo, minorar la renta imputada en las cantidades obtenidas por el deportista por la cesión de sus derechos de imagen cuando aún no era residente, lo que puede responder a que, en tales casos, es el país de la residencia el que está obligado a adoptar las medidas oportunas para evitar la doble imposición.

(si es residente), por el IS o por el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR), como en el extranjero (si es no residente)³² –apartados a), b) y c)–; o como consecuencia de la previa tributación por la propia persona física, titular de los derechos, por los rendimientos obtenidos por su cesión –apartados d) y e)–; el apartado 4 permite la deducción de la cuota líquida del IRPF del contribuyente de las cantidades pagadas, aun cuando los impuestos correspondan a periodos impositivos distintos a aquel en el que se realizó la imputación³³. Estas deducciones no podrán exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible.

En cuanto al periodo impositivo en que debe efectuarse la imputación de las rentas, el apartado 5 establece que se realizará en aquel en el que el empleador (normalmente, segunda cesionaria) efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada, salvo que por dicho periodo impositivo la persona física no fuese contribuyente por este impuesto, en cuyo caso la inclusión deberá efectuarse en el primero³⁴ o en el último³⁵ periodo impositivo por el que deba tributar por este impuesto, según los casos.

³² Es de destacar que no se prevé la deducción del IRNR soportado por la entidad no residente con motivo de la cesión de los derechos de imagen a la entidad empleadora que, con ocasión del pago por dicha adquisición, deberá efectuar, en su caso, la oportuna retención, lo que puede responder a que, normalmente, la posible doble imposición se corrige por la propia entidad no residente mediante la aplicación de la correspondiente medida para evitar la doble imposición internacional prevista en su país de residencia. Sobre esta cuestión *vid.* SAN de 31 de marzo de 2010, rec. núm. 15/2009.

³³ En concreto, este apartado establece la deducción de la cuota líquida del IRPF de las siguientes cantidades:

- a) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al IRPF o IS que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.
- b) El IRPF o el IS que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.
- c) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible.
- d) El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.
- e) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al IRPF satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

³⁴ El primer periodo en el que adquiera la condición de contribuyente normalmente será el siguiente a aquel en el que se ha efectuado el pago por la adquisición de los derechos de imagen, aunque podría darse el caso en que no fuese así, por lo que podrían transcurrir varios años entre el momento del pago por la adquisición de dichos derechos y la imputación de la renta a su titular; *vid.* RODRÍGUEZ SANTOS, F. J.: «Los derechos de imagen en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *CT*, 89, 1999, pág. 106.

³⁵ Se trataría del supuesto en el que el deportista pierde la condición de contribuyente en el año en que se producen los pagos por la adquisición de los derechos, debiendo imputarse la renta al periodo impositivo anterior.

No se pueden finalizar los comentarios a este régimen sin incluir una referencia a las dudas sobre su constitucionalidad, puestas de manifiesto por un destacado sector de la doctrina, con argumentos que, en general, compartimos. Así se manifestó FALCÓN Y TELLA, uno de los primeros en cuestionarlo, para quien el régimen «supone atribuir automáticamente al titular de la imagen unas rentas que este puede no llegar a percibir nunca, porque ha cedido su imagen a un tercero, lo que podría reputarse incompatible con el principio de tributación individual inherente a la capacidad contributiva [...] todo el sistema resulta dudosamente compatible con la Constitución, si lo que se busca es simplemente la tributación efectiva por la renta mundial de los residentes, y no hacer tributar a una persona por la renta que obtienen otras distintas»³⁶.

No obstante, las citadas dudas de constitucionalidad, cuando se han planteado ante la Audiencia Nacional o el Tribunal Supremo, han sido rechazadas con argumentos que no terminan de despejarlas totalmente. Así, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2012 se declara que «en el caso que nos ocupa, al igual que el de cualquier fórmula de transparencia fiscal, resulta que la renta gravada se imputa a una persona distinta de su perceptor formal. Y respecto de estos supuestos el Tribunal Constitucional se ha mostrado favorable a esa clase de mecanismos en su Sentencia 214/94, de 14 de julio, en la que se resolvió la constitucionalidad de la Ley del IRPF de 1991. El Tribunal Constitucional manifestaba que la imputación a los socios no era tanto un corolario del principio de capacidad económica, cuanto una técnica establecida por el legislador para reaccionar contra los efectos resultantes de la interposición de sociedades instrumentales, obstaculizando en concreto la creación de las citadas entidades destinadas a retener beneficios. Aunque existen diferencias entre uno y otro régimen de imputación, la experiencia constata que las personas o entidades cesionarias de los derechos de imagen son normalmente de favor o de conveniencia. Ahora bien, cuando ello no se produzca así, y exista un negocio entre partes independientes y se pruebe por ambos, no habrá lugar a tal imputación, por lo que no se verá infringido el principio de capacidad contributiva. Por otra parte, tampoco se aprecia la discriminación entre los deportistas con relación laboral y otros titulares de derechos de imagen, si se parte de que ambos casos estarían sujetos a tributación»³⁷. Inmediatamente después, en la Sentencia de 16 de abril de 2012, declara que «La presunción *ex lege* en la atribución de los rendimientos al futbolista, como decíamos, no solo no es contraria al artículo 31.1 de la Constitución, sino que responde al principio de capacidad económica y contributiva del sujeto pasivo y a un sistema fiscal justo»³⁸.

³⁶ «El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas», *op. cit.*, pág. 12. Del mismo autor, *vid.* «La posible inconstitucionalidad del régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen», *Quincena Fiscal*, 10, 2000, págs. 6 y ss. También han expresado sus dudas, con parecidos razonamientos, HERRERA MOLINA, P. M.: «Rentas imputadas por derechos de imagen (problemas constitucionales y de carácter internacional)», *Revista Técnica Tributaria*, 54, 2001, págs. 63 y ss.; TOVILLAS MORÁN, J. M.: *El tratamiento tributario del derecho de imagen*, Marcial Pons, Madrid, 2001, pág. 218; CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES: *Los impuestos del Deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 246; MERINO JARA, I.: «Tributación de los derechos de imagen», en *Anuario de la Facultad de Derecho*, Universidad de Extremadura, 1999, pág. 84; entre otros.

³⁷ STS de 28 de marzo de 2012, rec. núm. 2896/2008, FD décimo. Las mismas consideraciones se reproducen en la Sentencia de 28 de febrero de 2013, rec. núm. 2773/2010.

³⁸ STS 16 de abril de 2012, rec. núm. 2659/2008, FD tercero.

Sin embargo, y al margen de la improcedencia de equiparar el régimen de imputación de derechos de imagen con la anterior transparencia fiscal, en la que la renta obtenida por la sociedad se imputa a los socios, es decir, a sujetos directamente relacionados con el titular de la renta, mientras que aquí la imputación no requiere ninguna relación con la entidad que obtiene la renta, la cual puede no llegar a percibir nunca³⁹, en los casos analizados por el tribunal, este alude en apoyo de sus conclusiones al caso concreto objeto del recurso para poner de manifiesto la existencia de un mecanismo elusivo que justifica la aplicación del régimen, llegando incluso a afirmar que cuando las personas o entidades cesionarias de los derechos de imagen no sean «de favor o conveniencia», y «exista un negocio entre partes independientes y se pruebe por ambos, no habrá lugar a tal imputación, por lo que no se verá infringido el principio de capacidad contributiva». Desde luego, de ser así, ello supondría una reinterpretación del texto del artículo 92 que, de contener alguna presunción, es claramente una presunción *iuris et de iure*.

Asimismo, debemos hacer una mención a las objeciones planteadas por algunos autores en relación con la compatibilidad del régimen de imputación de rentas y los criterios de reparto de la potestad tributaria contenidos en los CDI, aun constanding, de manera expresa en el apartado 7, que lo previsto en este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales⁴⁰.

En nuestra opinión, no existe incompatibilidad alguna, pues, un CDI solo entra en juego cuando nos encontramos con un residente de un Estado que obtiene rentas en otro, lo que no ocurre en relación con la obligación de imputar al residente un renta establecida por el Estado de la residencia, aunque dichas rentas no se hayan percibido realmente por el mismo, que como tales se consideran rentas obtenidas en el Estado de la residencia⁴¹. De hecho, la práctica totalidad de los casos que han llegado a los tribunales contemplan supuestos en los que se aplica el régimen de imputación de rentas por cesión de derechos de imagen en presencia de una sociedad residente en otro Estado con el que existe CDI en vigor. Todo ello sin perjuicio de que sí prevalezca lo dispuesto en un

³⁹ Como reconoce expresamente el Tribunal Supremo en la Sentencia de 28 de marzo de 2012, rec. núm. 2896/2008, «procederá la imputación siempre que una persona física –el deportista profesional– cobre derechos de imagen satisfechos por otra persona o entidad con la que mantiene una relación laboral; pero tal cobro no se produce directamente, sino a través de otra persona o entidad a la que ha cedido previamente la explotación de aquellos. Y es irrelevante cuál sea el porcentaje de participación en la sociedad, el objeto de tal sociedad cesionaria, la composición de sus ingresos o de su accionariado, el lugar de su establecimiento e incluso que sea o no transparente. Todos estos son datos que carecen de relevancia, porque lo único que importa es que el contribuyente mantenga una relación laboral con una entidad y una relación mercantil con otra a la que cede la explotación de su imagen y que el triángulo se cierre contratando la primera sociedad con la segunda la cesión de tales derechos» (FD undécimo).

⁴⁰ Vid. CORDERO SAAVEDRA, L.: «Las rentas por cesión de derechos de imagen. Calificación en el derecho interno y en los convenios para evitar la doble imposición», *RDFHP*, 264, 2002, pág. 445. ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F. manifiestan al respecto que, en los casos en los que la cláusula del artículo 17.2 del MCOODE no exista, España solo puede proceder a gravar los rendimientos que hayan sido cobrados por el artista o deportista de la sociedad interpuesta, y ello a pesar de la interpretación dinámica que prevé la aplicación de la cláusula antiabuso aun cuando no se haya previsto en un CDI en particular, «La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas: especial referencia al artículo 17 del MCOODE», *Revista Jurídica del Deporte*, 13, 2005, pág. 267.

⁴¹ En este sentido, vid. PLAZA DE DIEGO, M. A.: *Fiscalidad del derecho a la propia imagen*, op. cit., pág. 171.

CDI en relación con la tributación de los pagos efectuados por la entidad segunda cesionaria a la primera si esta fuese no residente. Solo en aquellos casos, improbables en los supuestos contemplados por el artículo 92, en los que la adquisición del derecho de imagen pudiese vincularse a una concreta actuación del deportista en otro país con el que España tuviese suscrito un CDI, cabría, en los términos descritos más adelante, proceder a la aplicación de la regla contenida en el artículo 17.2 del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE); lo que no implicaría incompatibilidad alguna, sino, en su caso, la tributación adicional del deportista en el país de la actuación por las cantidades percibidas por los derechos de imagen vinculados a dicha actuación, correspondiendo a España corregir la doble imposición producida mediante la correspondiente medida en el IRPF.

Para finalizar este epígrafe debemos hacer referencia al intento de eludir el régimen de imputación analizado mediante la formalización de contratos de licencia de marca⁴², dada la posibilidad de que los nombres de los jugadores puedan ser constitutivos de una marca, por lo que cuando el club vende productos en los que se inserta el nombre de aquellos, estaría haciendo una utilización de la marca⁴³. Tanto la administración⁴⁴ como los tribunales han reconducido en estos casos la licencia de marca a los contratos de imagen y consecuentemente al tratamiento fiscal de estos últimos. Así, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de abril de 2007⁴⁵, con consideraciones reiteradas en la de 23 de abril de 2009⁴⁶, comparte las afirmaciones de la Resolución del TEAC de 20 de noviembre

⁴² Cfr. JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, Marcial Pons, Madrid, 2001, pág. 32.

⁴³ La posibilidad de que el nombre o imagen de un jugador pueda ser constitutivo de marcas se encuentra expresamente recogido en el artículo 2 de la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de marcas.

⁴⁴ La Resolución del TEAC de 20 de noviembre de 2003 cita el Dictamen del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria, de 30 de marzo de 2001, sobre el tratamiento que deba darse a los contratos de licencia comercial de marca suscritos por un club de fútbol con la sociedad a la que el jugador ha aportado o cedido la marca con su nombre e imagen, acogiendo el criterio sostenido en el mismo. En dicho dictamen se expone que las relaciones de un jugador con su club están definidas como de carácter puramente laboral, 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. Dice el informe que los jugadores y sus actividades no constituyen meros objetos que «produce», «desarrolla» o «fabrica» un club y cuyo destino es el consumo por terceros, son por el contrario personas, su fuerza de trabajo, sus trabajadores y concluye que «hoy en día para el derecho español, el jugador para su club no es ni una propiedad (industrial)» susceptible de explotación comercial ni el objeto de sus actividades; es la persona que con su trabajo personal hace posible que el club desarrolle el objeto que constituye la razón de su existencia. A partir de lo anterior, extrae la conclusión de que «el jugador no tiene respecto de su club posición jurídica o vinculación tal que permita acudir a un instrumento de tutela de intereses como son las marcas. Ninguna de las funciones que justifican la existencia jurídica de las marcas, entendidas como la ordenación jurídica de una determinada realidad específica, se dan en la relación entre el futbolista profesional y el club para el que juega al fútbol. Así pues, cualquiera que sea la denominación o *nomen iuris* que las partes hayan asignado a un contrato o negocio jurídico (celebrado de manera mediata o inmediata entre un club y su jugador), lo cierto es que se trata de un negocio jurídico con causa laboral, y así debe ser considerado a la hora de aplicar el sistema tributario a dicha realidad».

⁴⁵ SAN de 26 de abril de 2007, rec. núm. 1089/2003, confirmada en esta cuestión por la STS de 28 de enero de 2011, rec. núm. 3213/2007.

⁴⁶ SAN de 23 de abril de 2009, rec. núm. 219/2006, confirmada por la STS de 11 de octubre de 2012, rec. núm. 3278/2009.

de 2003, en el sentido de que «de la definición legal de marca se deduce que esta es un medio para distinguir productos, pero no un fin, es decir, la marca no puede erigirse en elemento único diferenciador de los productos, porque según la ley es solo el medio para identificarlos; pretender que un nombre o símbolo constituya marca de un producto, para distinguirlo de otro igual, que solo difiere del anterior en ese nombre o símbolo, implica ignorar el concepto legal de marca que es, insistimos, un medio para distinguir el producto. Cuando esa marca o símbolo es la única diferencia entre dos o más productos que en lo demás son iguales entre sí, es evidente que su utilización nada tiene que ver con el ánimo de diferenciar los productos, su fabricante o comercializador, la garantía de estos sobre la calidad del producto o la responsabilidad por posibles daños que origine su consumo o uso, sino que el producto en cuestión es solo un mero soporte para ese nombre o símbolo plasmado en él, todo lo cual nada tiene que ver con la idea de marca. Cuando el Club comercializa camisetas u otros productos con el nombre o la imagen de sus jugadores y técnicos, es evidente, por lo que acabamos de razonar, que no está haciendo uso de una marca que dice haber adquirido onerosamente, sino de la imagen del jugador o técnico respectivo», añadiendo que, «Si se parte de la marca como un derecho industrial, resulta evidente que el jugador no es una propiedad de ese carácter para su Club, por lo que no es susceptible de explotación comercial. Es simplemente la persona que realiza su trabajo para el Club a efectos de que este pueda lograr los objetivos que constituyen el objeto social y el propio fin del Club. Si ello es así, y no estamos ante una propiedad industrial, no es posible enjuiciar las relaciones entre el Club y sus futbolistas con la normativa propia de las marcas» (FJ séptimo). En conclusión, aunque es posible que un deportista registre como marca su nombre o imagen y explote comercialmente la misma, no cabe utilizar esta vía respecto de los derechos de imagen cedidos a la entidad con la que mantiene una relación laboral, con la finalidad de eludir la aplicación del régimen de imputación de rentas del artículo 92, pues, en tales casos la finalidad perseguida no es la de distinguir o diferenciar los productos que la entidad pueda comercializar, que se convierten en un mero soporte del nombre o símbolo plasmado en él, de modo que lo que realmente se cede a la entidad no es una marca sino los derechos sobre la imagen del deportista, cesión que, de darse los requisitos legalmente previstos, quedará sujeta al régimen de imputación de rentas.

2. LA OBLIGACIÓN DE INGRESO A CUENTA EN EL RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN DE RENTAS POR CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN

El apartado 8 del artículo 92 de la LIRPF establece la obligación de la entidad empleadora de efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a la cesionaria de los derechos cuando se trate de una entidad no residente⁴⁷. La cuantía del ingreso a cuenta se ha fijado en el 19%⁴⁸.

⁴⁷ En caso de que los derechos hubiesen sido adquiridos a una entidad o persona residente no procederá este ingreso a cuenta, sino la correspondiente retención a cuenta del IRPF o IS, según se trate de una persona física o jurídica. En ambos casos, el porcentaje de retención aplicable, de acuerdo con el artículo 101 de la Ley 35/2006 y el 128 de la Ley 27/2014, será del 24%.

⁴⁸ Artículo 101.10 de la LIRPF.

Se trata de un ingreso a cuenta de una naturaleza distinta a los previstos con carácter general, pues, en primer lugar, se efectúa incluso en caso de retribuciones en metálico, que será lo habitual en estos supuestos, y, en segundo lugar, porque, como ha escrito PEDREIRA MENÉNDEZ, el ingreso a cuenta funciona como «un pago a cuenta de la persona física titular de los derechos de imagen, que no es la que percibe directamente las rentas sujetas al ingreso a cuenta, pero es la que se presume que las va a recibir y de hecho se las habrá de imputar pudiendo deducirse el ingreso a cuenta»⁴⁹. Por otro lado, la obligación de efectuar el ingreso a cuenta por parte de la entidad adquirente de los derechos de imagen es independiente de la obligación que, en su caso, le incumba de practicar la correspondiente retención a cuenta del IRNR de la entidad no residente cedente de los derechos⁵⁰.

Asimismo, dado que la obligación de efectuar el ingreso a cuenta tiene como presupuesto el incumplimiento de la regla 85/15, lo que solo se conocerá con certeza el último día del periodo impositivo, fecha en que se sabrá el importe de las retribuciones de trabajo y del resto a tomar en cuenta para el nacimiento de la obligación, se plantea un problema respecto del momento en que deben efectuarse los correspondientes ingresos a cuenta, que de acuerdo con el modelo 111 de declaración e ingreso de los mismos⁵¹, deberá realizarse en el periodo, trimestral o mensual, en que hayan sido satisfechas las contraprestaciones por la adquisición de los derechos de imagen, aunque sea anterior a la finalización del periodo⁵².

⁴⁹ PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La tributación de los derechos de imagen de los deportistas vinculados por relaciones laborales», *RCyT. CEF*, 214, 2001, pág. 29. La STS de 11 de octubre de 2012, rec. núm. 3249/2010, sin embargo, confundiendo el ingreso a cuenta por la renta imputada con la retención en la fuente del IRNR que, asimismo, deberá practicar, en su caso, la entidad empleadora con motivo del pago a la entidad cedente, hace, en nuestra opinión, una interpretación errónea del sistema, al declarar que «se obliga al empleador/cesionario de los derechos de imagen (Club) a realizar un ingreso a cuenta con ocasión de las cantidades entregadas a la entidad no residente por la cesión de los derechos de imagen, y como el mismo tiene el carácter expresado y no el de retención, resulta que la cantidad que finalmente desembolsa aquel ha de ser la convenida en el contrato de cesión más el importe del ingreso a cuenta, *sin que, como vamos a ver, ello genere derechos en el deportista*. Por ello, la única explicación que se ha encontrado a la norma que impone el ingreso a cuenta es la de que el legislador ha intentado evitar que se acuda al mecanismo de entidades no residentes, siempre difíciles de controlar por la Hacienda Pública. [...] *el referido ingreso a cuenta no puede configurarse como retención según lo antes dicho y no se hace figurar su importe como deducible* en el apartado 4 del artículo 2.3 de la Ley 35/2006, sin que la persona física pueda alegar violación del artículo 31 de la Constitución, porque ella tributa exclusivamente en función de la renta imputada y el ingreso a cuenta se realizó por el empleador/cesionario (Club)» (FD tercero). El error en el planteamiento del tribunal se observa de los hechos recogidos en la propia sentencia en la que se puede comprobar como en el acta recurrida el ingreso a cuenta por las rentas imputadas si fue objeto de deducción en la cuota del IRPF del deportista, lo que se negó fue el derecho a que se practicase, también, una deducción por el importe retenido por la entidad empleadora en concepto de IRNR con motivo del pago a una entidad no residente de rentas que se consideraran obtenidas en España.

⁵⁰ *Vid.*, sobre esta cuestión, las SSAN de 31 de marzo de 2010, rec. núm. 15/2009, y de 10 de marzo de 2010, rec. núm. 68/2009, ambas confirmadas por el Tribunal Supremo.

⁵¹ *Vid.* Orden EHA/586/2011, de 9 de marzo, por la que se aprueba el modelo 111 de autoliquidación de retenciones e ingresos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y se modifica otra normativa tributaria.

⁵² *Cfr.* JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, *op. cit.*, págs. 178-179.

Este problema ha sido abordado por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 26 de abril de 2007⁵³, en la que, aceptando el criterio de la administración, distingue entre el nacimiento de la obligación del ingreso a cuenta y la determinación de la cuantía y exigibilidad del mismo. Así, entiende el tribunal que «la obligación del ingreso a cuenta se produce en relación a las cantidades devengadas en cada ejercicio, entendiéndose devengadas en el momento en que sean exigibles por su perceptor, de acuerdo con las condiciones estipuladas en cada contrato o si los pagos se han efectuado antes del vencimiento de las condiciones establecidas en el mismo, en el momento de su pago [...] Una vez establecida temporalmente esa obligación, la cuantificación y fijación en el tiempo de ese ingreso a cuenta se hará [...] sobre la contraprestación satisfecha en metálico o en especie, si bien, hasta el 31 de diciembre de cada año no puede determinarse de forma definitiva dicha obligación, por ser esta la fecha en que conociéndose el importe de las retribuciones de trabajo y del resto a tomar en cuenta para el cálculo del ingreso a cuenta, es cuando se puede efectuar la aplicación de la regla 85/15» (FJ decimoquinto). El Tribunal Supremo, al confirmar esta sentencia de la Audiencia Nacional, añade al párrafo transcrito el siguiente: «será en dicho momento en el que debe calcularse y procederse al ingreso a cuenta». En conclusión, de dicha doctrina se desprende que el ingreso a cuenta deberá efectuarse en la declaración del último periodo, mensual o trimestral, del año, salvo que en dicho momento no se hubiese satisfecho todavía la contraprestación, en cuyo caso el ingreso se realizaría en el periodo en el que la misma se hubiese efectuado.

Nos encontramos, pues, con una obligación de imputar la renta derivada de la cesión de los derechos de imagen en la base imponible del IRPF del deportista titular de los derechos; obligación que dependerá de que en un determinado periodo impositivo se den los requisitos previstos en el artículo 92, entre ellos la condición de contribuyente. La renta imputada se incluirá, sin embargo, en el periodo en que se satisfaga la contraprestación por la adquisición de dichos derechos por parte de la entidad empleadora (salvo que en dicho periodo no fuese contribuyente, en cuyo caso se incluirá en el primero o último en que lo fuese). Y paralelamente se establece otra obligación, a cargo de la entidad empleadora de efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas, respecto de la cual cabe plantearse la cuestión de si permanece aun cuando en el momento de satisfacer las contraprestaciones por la adquisición de los derechos el deportista ya no es residente. La distinción entre nacimiento de la obligación y exigibilidad de la misma es el argumento utilizado por la administración y confirmado por los tribunales en las sentencias citadas, para sostener la persistencia de dicha obligación incluso en el caso de que el contribuyente haya dejado de ser residente en ese periodo, pues, la condición de contribuyente debe vincularse al momento del nacimiento de la misma, como hemos visto, el 31 de diciembre⁵⁴. Las mismas consideraciones aplica al requisito de la existencia de una relación laboral.

⁵³ SAN de 26 de abril de 2007, rec. núm. 1089/2003, confirmada por la STS de 28 de enero de 2011, rec. núm. 3213/2007.

⁵⁴ A juicio del Tribunal Supremo, en su Sentencia de 28 de enero de 2011, rec. núm. 3213/2007, «Otra interpretación, por demás, llevaría al absurdo de permitir el fraude y la elusión fiscal, puesto que de exigirse la existencia de relación laboral y la circunstancia de ser contribuyente la persona física, no al tiempo del devengo, sino del pago efectivo de las cantidades debidas por derecho de imagen, bastaría diferir el pago a un momento posterior al cese de la relación laboral o cuando la persona física no fuera contribuyente, no residente, para hacer inútil e ineficaz la regulación contenida en la normativa citada» (FD octavo).

3. LAS RENTAS DERIVADAS DE LOS DERECHOS DE IMAGEN Y LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Finalmente, hay que destacar la posible aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional a las sociedades dedicadas a la gestión de derechos de imagen del deportista, previsto en el artículo 91 de la LIRPF, y que tras la modificación operada por la Ley 26/2014 incluye expresamente los rendimientos de los derechos de imagen⁵⁵. Este artículo establece la imputación al socio de las rentas positivas derivadas de los derechos de imagen percibidos por la sociedad cuando esta sea no residente y el deportista tenga la condición de socio o participe de la misma, siempre que dicha participación sea superior al 50% (solo o conjuntamente con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco) y el país de residencia de la sociedad tenga una tributación un 75% inferior a la española; salvo que sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, y siempre que se acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

La imputación de dichas rentas al socio deportista, en caso de que sea el titular de los derechos de imagen, se producirá en la medida en que no proceda la imputación por la vía del artículo 92, ya sea porque las rentas obtenidas por la entidad no han sido satisfechas por el club al que pertenece el deportista o porque la cantidad satisfecha por este último no supera el 15% a que alude el precepto, lo que obligará a la sociedad transparente a diferenciar unas de otras a los efectos de su imputación por transparencia. Pero, lo destacable a estos efectos es que, incluso en los casos en los que se trate de evitar la imputación de los rendimientos derivados de la cesión de los derechos de imagen al club, respetando la regla 85/15, estos pueden ser imputados al deportista si este es socio de la entidad perceptora de los mismos y se dan los requisitos del artículo 91 para considerarla transparente. En tal caso, además, la renta imputada se integrará en la base imponible general, sometida a la progresividad de la tarifa del IRPF, y no en la base imponible del ahorro, en la que se incluiría la distribución de los dividendos, sometida a una tributación más atenuada.

4. APLICACIÓN DE RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS A LAS CESIONES DE DERECHOS DE IMAGEN A SOCIEDADES INSTRUMENTALES

La modificación del régimen de las operaciones vinculadas llevada a cabo por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, estableciendo la obligación de valorar a valor de mercado las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, dio pie a la aparición de un nuevo frente de actuación en relación con la interposición de sociedades cesionarias de los derechos de imagen de los deportistas profesionales, pues, a la aplicación, en su caso, del régimen de imputación previsto en el artículo 92 de la LIRPF se añadía la

⁵⁵ En el ámbito del IS, la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, ha incluido también las rentas derivadas de los derechos de imagen como rentas a imputar por la entidad no residente a la sociedad residente cuando se den los requisitos previstos en el artículo 100 de la LIS.

exigencia de que, si se dan los supuestos de vinculación previstos en la norma, por ejemplo, si el deportista era administrador o poseía más del 5% del capital social⁵⁶, dicha cesión de los derechos de imagen debía valorarse a precios de mercado.

A pesar de que se ha sostenido que con ello se vacía de contenido el régimen de imputación de rentas del artículo 92 de la LIRPF y que se genera incertidumbre e inseguridad, en nuestra opinión, ambos regímenes son perfectamente compatibles y pueden actuar conjuntamente. Ciertamente, se trata en ambos casos de medidas con una finalidad antielusiva, pero una y otra se aplican sobre presupuestos de hecho totalmente distintos, en momentos también distintos y que no siempre tienen por qué ser concurrentes. Así, mientras que lo relevante para encontrar el amparo del artículo 92 es la existencia de una relación laboral entre el deportista titular de los derechos de imagen y la entidad que adquiere los mismos de un tercero, sin que la relación existente entre el deportista y el tercero al que le cedió los citados derechos tenga relevancia alguna; a los efectos de aplicar el régimen de operaciones vinculadas es esta relación la que resulta determinante, no procediendo la misma cuando se trata de auténticas cesiones a terceros que no están bajo el control del deportista o en los que no participa en más del 25% del capital social. El principal supuesto que trata de atajar la aplicación de esta regla es el de las cesiones aparentes, gratuitas o por precios simbólicos de unos derechos que tienen un indiscutible valor con la finalidad de residenciar en sede de la sociedad, normalmente controlada por el propio deportista, los rendimientos obtenidos por la explotación de los mismos, ya sea del propio club al que pertenece como de otras entidades.

Cuestión distinta es la de concretar el valor de mercado de la cesión de los derechos de imagen por parte del deportista, que la administración en los casos de aplicación concurrente con la regla de imputación de rentas viene identificando con la cantidad pagada por el club a la cesionaria de los derechos, normalmente el 15% del total satisfecho a la entidad cesionaria y deportista. Esta equiparación no tiene por qué proceder en todo caso. En primer lugar, porque el contenido y alcance de la cesión de los derechos de imagen por parte del deportista no tiene por qué coincidir con el contenido y alcance de los derechos adquiridos por el club. En segundo lugar, porque el valor de los mismos puede variar en función del momento en que se realizan las distintas transmisiones. Ciertamente, si como ha ocurrido con frecuencia dichas operaciones se llevan a cabo de forma simultánea con la puesta en marcha de un esquema de planificación fiscal dirigido a eludir o reducir la carga tributaria por las cantidades percibidas del club con el que se mantiene la relación laboral, dicha equiparación podría resultar indicativa del verdadero valor de mercado, pero, fuera de dichos supuestos lo correcto es acudir a los métodos de valoración contenidos en el artículo 18 de la LIS, incluyendo el acuerdo previo de valoración recogido en el apartado 9. Lo que no parece admisible es el artículo 92, dirigido a evitar la imputación al deportista de las cantidades pagadas por el club en la adquisición de sus derechos de imagen a un tercero, siempre que no superen el 15% indicado, limite la posible aplicación de una regla dirigida a valorar las operaciones entre el deportista y una sociedad de la que es socio, aunque dichas operaciones afecten a sus derechos de imagen.

⁵⁶ La regulación vigente de las operaciones vinculadas en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS, ha elevado dicho porcentaje al 25%.

IV. CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN Y FISCALIDAD INTERNACIONAL

Las actividades desarrolladas por los deportistas, a diferencia de otros profesionales, se caracterizan por una frecuente movilidad geográfica así como por la variada naturaleza de las rentas que estas pueden generar, entre ellas las derivadas de la explotación del derecho a la propia imagen, rendimientos estos que, por su propia naturaleza, son fáciles de deslocalizar, de aquí que los rendimientos obtenidos por estos contribuyentes planteen, a menudo, cuestiones relacionadas con la tributación internacional de los mismos, hasta el punto de que son objeto de un tratamiento singularizado en los convenios de doble imposición internacional.

Los problemas planteados en este ámbito no afectan, exclusivamente, a la tributación de los no residentes. También respecto de los residentes en un determinado territorio encontramos numerosos supuestos en los que el régimen tributario aplicable está condicionado por disposiciones que regulan aspectos propios de la fiscalidad internacional. Se trata, en definitiva, de analizar la tributación de los rendimientos derivados de la cesión de los derechos de imagen cuando en el presupuesto de hecho realizado aparece algún elemento de internacionalidad jurídicamente relevante, que surge, no solo cuando el perceptor de las rentas sea un deportista no residente, sujeto al IRNR, sino también cuando se trate de un residente, sujeto al IRPF, que desarrolle sus actividades fuera del territorio nacional, o cuando perciba rentas satisfechas por pagadores no residentes, o porque se acuda a esquemas de planificación fiscal en los que se vean implicados sujetos residentes en otros países.

En todos estos casos, la tributación de los deportistas por la cesión de sus derechos de imagen dependerá de su país de residencia y de la existencia o no de un CDI aplicable al caso, pues, en función de dichos parámetros, le resultará aplicable la LIRPF, la LIRNR y, en su caso, el CDI.

1. CONTRIBUYENTES RESIDENTES (IRPF)

De acuerdo con el artículo 2 de la LIRPF los deportistas residentes en nuestro país deberán tributar por la totalidad de sus rendimientos, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. Se trata del principio, generalmente acogido en el ámbito de la fiscalidad internacional, de tributación por la renta mundial. No obstante, esta regla se ve exceptuada en el artículo 5, cuando dispone que lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, es decir, sin perjuicio de lo establecido en los CDI, que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 96 de la Constitución, prevalecen sobre el ordenamiento interno.

En ausencia de convenio, la tributación de los derechos de imagen obtenidos por un deportista residente se producirá, pues, de acuerdo con la regulación descrita en los apartados anteriores. En el supuesto de que resulte aplicable un concreto CDI habrá que estar a lo dispuesto en el mismo para, en el caso de que este atribuya a nuestro país la potestad para gravar dichos rendimientos, aplicar la LIRPF, con las limitaciones que pudiesen contenerse en el citado convenio. Esto obligará, por ejemplo, a tener en cuenta el mismo a la hora de calificar los rendimientos como rendimientos empresariales, cánones o como rentas de artistas o deportistas. Asimismo, será el convenio el que

establezca la posible tributación en la fuente de los rendimientos obtenidos en el extranjero y las limitaciones fijadas al respecto.

Todas estas cuestiones serán abordadas más adelante en el apartado dedicado a la incidencia de los convenios de doble imposición internacional en la tributación de los derechos de imagen de los deportistas.

2. CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES (IRNR)

Limitándonos al ordenamiento interno, y en ausencia de CDI aplicable, para analizar la tributación de los rendimientos derivados de la explotación o cesión de los derechos de imagen de un no residente hay que acudir al Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes. De acuerdo con el mismo son contribuyentes las personas físicas y entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en él, disponiendo el artículo 13.1 f) que se consideran obtenidos en territorio español, en concepto de canon, los derechos de imagen satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en este, o que se utilicen en territorio español. Los puntos de conexión seleccionados por el legislador son, pues, la residencia del pagador en territorio español y la utilización de los derechos de imagen en el mismo.

La calificación como cánones de los rendimientos derivados de los derechos de imagen se mantiene, incluso en los casos en los que dichos rendimientos se obtengan en el desarrollo de una actividad empresarial, pues, de acuerdo con el artículo 13.1 b), la calificación prevista en el artículo 13.1 f) prevalece conceptualmente sobre la categoría de los rendimientos empresariales⁵⁷.

Sin embargo, si nos encontramos ante rendimientos obtenidos por una cesión de derechos de imagen que se encuentren vinculados a la actuación en territorio español del deportista, será de aplicación el apartado 3.º de la letra b) según el cual se considerarán obtenidos en territorio español por derivar directa o indirectamente de dicha actuación, y ello, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista⁵⁸. Esta asimilación a los rendimientos de artistas y depor-

⁵⁷ Vid., en este sentido, CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «La fiscalidad de los no residentes en España (VII): cánones», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Ignacio CORRAL GUADAÑO (dir.), vol. I, IEF, Madrid, 2016, págs. 610-611; RODRÍGUEZ LOSADA, S.: «Al hilo de los derechos de imagen de deportistas profesionales: calificación de estas rentas desde la perspectiva interna e internacional», *op. cit.*, pág. 13. El Informe de la DGT de 12 de junio de 2001, en un momento en el que la normativa ni siquiera contemplaba de manera expresa esta categoría de rentas, consideró que «En el ámbito del IRNR la calificación por naturaleza como rendimiento de capital mobiliario se extiende incluso a los casos en que la cesión se realice en el ámbito de una actividad económica, puesto que la Ley del IRNR configura las rentas sujetas con independencia de quien las preste y de que exista o no habitualidad en la prestación».

⁵⁸ A favor de esta interpretación, vid. CHECA GONZÁLEZ, C., para quien «Este supuesto tiene una gran amplitud y alcance, ya que pretende gravar no solo los rendimientos estrictamente derivados de las actuaciones artísticas o deportivas en sí, sino asimismo los derivados indirectamente de ellas, entre los que se pueden incluir, entre otros, los ingresos procedentes de los derechos de imagen, los obtenidos de empresas por utilización de su material deportivo, los derivados de contratos de reproducción de la obra del artista por cualquier medio (discos, cassettes, compact-disc, videocassettes, laser-disc, et-

tistas atraerá a la tributación en territorio español muchos supuestos en los que, de aplicar la regla de los cánones no se produciría. Asimismo, la previsión de incluir en el citado precepto las rentas obtenidas por el deportista, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta, permitirá, como veremos en el apartado siguiente, la aplicación del artículo 17.2 del MCOEDE, en el que se permite la tributación en la fuente cuando la legislación interna del Estado de actuación «levante el velo» de dichas entidades y trate las rentas como si se obtuviesen directamente por la persona física⁵⁹.

Al tratarse de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, su tributación se producirá, de forma separada, por cada devengo total o parcial de renta (art. 15.1), siendo la base imponible el importe íntegro obtenido (art. 24.1)⁶⁰ y el tipo aplicable el 24%, con la salvedad prevista para contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria (Noruega e Islandia), a los que se les aplicará el 19%; debiendo destacarse la obligación que recae sobre la entidad pagadora de los rendimientos de retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en la LIRNR para determinar la deuda tributaria del contribuyente o las establecidas en el CDI que resulte aplicable, lo que exime a este último de la obligación de presentar la declaración cuando dicha retención o ingreso a cuenta se haya efectuado. Todo ello sin perjuicio de la posible aplicación del régimen opcional para contribuyentes residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea, Islandia o Noruega, previsto en el artículo 46 de la LIRNR, que permite, en determinados casos, optar por tributar en calidad de contribuyente por el IRPF⁶¹.

cétera), o los satisfechos en caso de esponsorización», en *El Impuesto sobre la renta de no residentes*, 2.ª ed., Aranzadi, 2002, pág. 112; así como, CORDERO SAAVEDRA, L.: «Las rentas por cesión de derechos de imagen. Calificación en el derecho interno y en los Convenios para evitar la doble imposición», *op. cit.*, pág. 433; RELEA SARABIA, A.: *El régimen jurídico tributario de las retribuciones de los futbolistas*, *op. cit.*, págs. 294-295; en contra, SOLER ROCH, M.ª T. y NÚÑEZ GRANÓN, M.: «El Impuesto sobre la Renta de No Residentes: Hecho imponible y criterios de sujeción», en *Fiscalidad Internacional*, Fernando SERRANO ANTÓN (coord.), CEF, Madrid, 2013, pág. 44.

⁵⁹ Esta cláusula antielusión aplicable a artistas y deportistas ya figuraba en los artículos 70.Uno e) del reglamento de desarrollo de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, y 45.1 d) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS; así como en el artículo 12.1 b) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la renta de no residentes.

⁶⁰ En caso de que se trate de un contribuyente residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, Noruega o Islandia, el artículo 20.6 de la LIRNR permite la deducción de los gastos previstos en la LIRPF o la LIS, siempre que se acredite su relación directa con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

⁶¹ La opción la tienen los contribuyentes que hayan obtenido durante el ejercicio en España, por rendimientos del trabajo o por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75% de la totalidad de su renta, o cuando la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90% del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España y que la renta obtenida fuera haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo. Formulada la solicitud, la Administración tributaria, teniendo en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente en el periodo impositivo y sus circunstancias personales y familiares, y siguiendo el esquema liquidatorio del IRPF, determinará el tipo medio de gravamen correspondiente. El tipo medio de gravamen resultante se aplicará sobre la parte de base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas en territorio español. Si el resultado anterior arroja una cuantía inferior a las cantidades satisfechas durante el periodo impositivo por el contribuyente no residente en concepto de IRNR sobre las rentas obtenidas en territorio español, procederá devolver el exceso.

Esta tributación, que recae sobre la renta obtenida por un no residente con ocasión de la cesión de derechos de imagen, en caso de que dicha cesión se efectúe por una entidad no residente que los ha adquirido de su titular, irá unida, en su caso, a la tributación en nuestro país del deportista residente titular de los derechos por aplicación del régimen de imputación de rentas previsto en el artículo 92, anteriormente analizado.

3. LOS RENDIMIENTOS DERIVADOS DE LA EXPLOTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN EN EL ÁMBITO DE LOS CDI

El régimen aplicable a los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen de los deportistas ha sido una cuestión especialmente conflictiva en el ámbito de los CDI, en los que las rentas de artistas y deportistas tienen un tratamiento singularizado, mientras que los derechos de imagen no aparecen mencionados en el MCOCDE. Ante esa ausencia de regulación expresa, tres son los posibles artículos en los que se podrían incardinar los rendimientos derivados de la explotación de los citados derechos. En el artículo 7, referido a los beneficios empresariales, en el 12, relativo a las regalías o cánones y el 17 que regula las rentas de artistas y deportistas. La integración de los rendimientos obtenidos en una u otra categoría tendrá importantes consecuencias, pues, mientras que, en el MCOCDE, los beneficios empresariales (obtenidos sin mediación de establecimiento permanente) y los cánones solo pueden ser sometidos a tributación en el Estado de la residencia del perceptor, sin que, por lo tanto, el Estado de la fuente pueda gravar las rentas obtenidas en el mismo por el no residente; las rentas obtenidas por artistas y deportistas se someten a la regla de la tributación compartida, permitiéndose al Estado de la fuente, aquel en el que se desarrolle la actividad concreta, gravar la renta obtenida en el mismo.

Pero lo relevante en el momento de analizar un caso en particular no es lo dispuesto en el MCOCDE sino lo establecido en el concreto CDI aplicable y, aunque los 102 convenios suscritos por España hasta el momento suelen reproducir los criterios del MCOCDE, no siempre es así. Especialmente en relación con los cánones, España, a pesar de que no hemos encontrado ninguna reserva formulada por nuestro país al artículo 12, en la mayoría de los CDI suscritos se acoge al criterio de la tributación compartida⁶², si bien estableciendo un límite cuantitativo en el Estado de la fuente, límite que oscila entre el 3,75⁶³ y el 20%⁶⁴, siendo el 5 y el 10% los límites previstos en la mayoría. Respecto de las rentas de artistas y deportistas del artículo 17, todos los CDI, salvo el de Austria, que dispone la tributación exclusiva en el Estado de la actuación, establecen la tributación compartida, sin limitación alguna en el Estado de la fuente⁶⁵. En relación con el apartado 2 de dicho

⁶² No obstante, los CDI suscritos con Albania, Alemania, Barbados, Bulgaria, Chipre, Croacia, Emiratos Árabes Unidos, Estonia, Georgia, Hungría, Malta y Reino Unido siguen el criterio del MCOCDE de tributación exclusiva en el país de la residencia. El mismo criterio sigue el Convenio modificado de EE. UU. (BOCG, 300, de 14 de julio de 2014, serie A). Todavía no publicado en el BOE.

⁶³ Este es el límite previsto en el CDI con Nigeria.

⁶⁴ Este es el límite fijado en los CDI suscritos con India y Filipinas.

⁶⁵ Un supuesto particular lo constituye el CDI con EE. UU., en cuyo artículo 19 se condiciona la tributación en el Estado de la actuación a que los ingresos obtenidos por dicho artista o deportista por la realización de esas actividades,

artículo, que permite gravar la renta aunque sea satisfecha a una entidad interpuesta, algunos de los convenios suscritos, en especial los más antiguos, no recogen el contenido de dicho apartado. Así ocurre en los CDI con Austria, Finlandia, Países Bajos y Suiza. Otros convenios limitan los efectos de dicha cláusula en función de la vinculación entre el artista o deportista y las personas interpuestas, es el caso de los CDI con Canadá, EE. UU. y Japón. El Convenio con Marruecos no incorpora a su texto el apartado 2 del MCOCDE, pero en el apartado 1 establece que, el mismo, se aplica a las rentas obtenidas por las personas que explotan u organizan las actividades de los artistas y deportistas.

a) El artículo 7 del MCOCDE: Beneficios empresariales

El primer problema con el que nos encontramos es, pues, el de la calificación de los rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen a los efectos del CDI aplicable, para lo que nos enfrentamos a las tres categorías anteriormente descritas: beneficios empresariales, cánones o rentas de artistas y deportistas. No obstante, en nuestra opinión, difícilmente podrán encajarse en la primera de ellas, pues, en virtud del apartado 4 del artículo 7 del MCOCDE, cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo, por lo que no procederá su calificación como beneficio empresarial. Aunque, ciertamente, la opinión no es unánime, a nuestro juicio los citados rendimientos podrán ser integrados entre los cánones o entre las rentas de artistas y deportistas. Este es el criterio mantenido por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 11 de junio de 2008, en la que casa la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2002, que calificaba como beneficios empresariales los obtenidos en España por un artista residente en Países Bajos a los que aplicó el artículo 7 del CDI suscrito con dicho país y que el Tribunal Supremo corrige, asumiendo las alegaciones del abogado del Estado: «el apartado cinco de aquel artículo sanciona que cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo. Es decir, se sanciona claramente el carácter siempre subsidiario de aquel art. 7 con respecto a otros preceptos de carácter más específico y que siempre serían preferentemente aplicables al presente caso»⁶⁶.

b) El artículo 12 del MCOCDE: Cánones

A pesar de que el artículo 12 del MCOCDE no incluye en la enumeración en él contenida la cesión de los derechos de imagen, la administración española ha sostenido desde un principio la calificación como cánones de los pagos realizados por la cesión de tales derechos, criterio que se recogió en el Informe de la DGT de 12 de junio de 2001, en el que se considera que la definición de canon del artículo 12 del MCOCDE «acumula una serie de categorías variadas cuyo nexo común es el de ser cantidades pagadas a cambio del derecho a utilizar con fines comerciales imágenes, textos,

incluidos los pagos por reembolso de gastos o los gastos soportados en su nombre, exceda de 10.000 dólares USA, o su equivalente en pesetas, respecto del periodo fiscal considerado.

⁶⁶ STS de 11 de junio de 2008, rec. núm. 7710/2002, FD segundo.

nombres, conocimientos, etc., cuyo derecho de reproducción y utilización es privativo de la persona a quien se satisfacen. A pesar de no establecer un concepto abierto, sí es una definición flexible, dentro de la que cabe incluir realidades nuevas que respondan a la naturaleza de aquellas que la definición contempla expresamente [...] resulta evidente la afinidad que existe entre el derecho de imagen y el derecho de autor, dentro de las distintas "categorías" enumeradas en la definición de canon. La imagen se cede para su explotación comercial, lo que se va a traducir en la incorporación de la misma en todo tipo de soportes, sean camisetas, libros, objetos comerciales, imágenes televisivas, etc., todos ellos generadores de derechos de autor. Puesto que la imagen se incorpora a estos soportes físicos, es obvio que se está cediendo el derecho a reproducir la propia imagen. Cabe recordar que la versión oficial del Modelo en inglés utiliza el término "copyright", cuyo significado en inglés es el derecho a reproducir, por más que su permanente vinculación a las obras literarias, artísticas o científicas haya hecho común su traducción como "derechos de autor" [...] la cesión de los derechos de imagen responde claramente al nexo común que subyace bajo la definición de canon y que funciona como mínimo común denominador de todas las "categorías" que se enumeran en ella, es decir, el derecho a utilizar con fines comerciales algo cuyo derecho de reproducción y utilización está restringido y protegido a favor de una persona determinada». Se produce, pues, una asimilación del derecho a la explotación comercial de la propia imagen a los derechos de la propiedad industrial e intelectual y una caracterización flexible de la definición de canon contenida en el artículo 12 del MCOCDE⁶⁷.

Aunque podemos encontrar algún pronunciamiento en sentido contrario, este criterio ha sido asumido por la Audiencia Nacional en reiteradas ocasiones, negando que la tesis mantenida por la administración suponga una interpretación analógica de la norma, forzando la aplicación de esta a un supuesto no previsto en ella, al entender que lo que hace es «una interpretación del propio alcance de la norma y de su inclusión en su ámbito de un fenómeno habitual hoy día pero no en el momento en que fue suscrito el Convenio, que, sin embargo, resulta plenamente subsumible en dicha norma»⁶⁸. La propia Audiencia Nacional ha ratificado esta doctrina cuando en la Sentencia

⁶⁷ Esta tesis es aceptada por la mayoría de la doctrina, RODRÍGUEZ LOSADA, S.: «Interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición en relación con las rentas de artistas y deportistas», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 2009, págs. 8-9; JIMÉNEZ COMPAIRE, I.: *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, op. cit., pág. 97; TOVILLAS MORÁN, J. M.: *El tratamiento tributario del derecho de imagen*, op. cit., pág. 198; sin embargo, para algunos autores, como DELGADO PACHECO, dicha inclusión constituye una integración analógica del precepto no permitida, pues, «sobre la base del carácter excepcional del tratamiento de los cánones, parece más correcto excluir la posibilidad de una extensión analógica de esta relación», en «El régimen de los cánones en la fiscalidad internacional: Cuestiones especialmente debatidas en España», en *Fiscalidad Internacional*, Fernando SERRANO ANTÓN (COORD.), 5.ª ed., CEF, Madrid, 2013, pág. 733; en la misma línea, RELEA SARABIA, A., se muestra contrario a la consideración como cánones de los ingresos por la explotación de los derechos de imagen con base en que «la definición de cánones contenida en el artículo 12 del Modelo de Convenio no es abierta, por lo que no cabría incluir en la misma conceptos no previstos», mostrándose partidario de incluir dichas rentas en el artículo 7, beneficios empresariales, o en el 21, otras rentas; en *El régimen jurídico tributario de las retribuciones de los futbolistas*, op. cit., pág. 302.

⁶⁸ SAN de 8 de febrero de 2007, rec. núm. 183/2004, FJ cuarto, doctrina reiterada en las Sentencias de 18 de febrero de 2007, rec. núm. 782/2004; de 24 de mayo de 2007, rec. núm. 161/2004; de 7 de mayo de 2007, rec. núm. 285/2004; de 9 de mayo de 2007, rec. núm. 174/2006; de 31 de enero de 2008 rec. núm. 1006/2004; de 14 de abril de 2008, rec. núm. 115/2006; de 2 de octubre de 2008, rec. núm. 116/2006; de 10 de diciembre de 2009, rec. núm. 422/2006; y de 10 de junio de 2010, rec. núm. 413/2008, entre otras.

de 26 de septiembre de 2013 niega fuerza vinculante a su anterior Sentencia de 18 de julio de 2007, alegada por los recurrentes, que calificaba los derechos de imagen como rendimiento empresarial, declarando que «ni la sentencia a que pretende acogerse la recurrente tiene fuerza vinculante alguna para esta Sala –y no solo porque es un ejemplo aislado entre otras muchas, del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional que dicen lo contrario–, sino porque en ella se contiene una interpretación del artículo 12.2 del Convenio y de la Ley del IRNR que, en el caso más favorable para los intereses de la parte demandante, podría considerarse aplicable a los periodos anteriores al 1 de enero de 2003, no así a los posteriores, que contaban con una regla jurídica propia, por virtud de la cual, como hemos visto, los derechos de imagen vienen enumerados en la Ley como ejemplo de cánones, con el efecto añadido de que el artículo 3.2 del Convenio entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos dispone que "2. Para la aplicación del presente Convenio por un Estado, cualquier expresión no definida de otra manera tendrá, a menos que el texto exija una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del presente Convenio", previsión que, en rigor, constituye una llamada a nuestro ordenamiento interno a la hora de precisar el concepto de cánones no definido en el propio Convenio y que, con la entrada en vigor de la reiterada reforma legal operada por Ley 46/2002, obliga a incluir dentro del concepto de cánones, en aplicación del propio Convenio, todas sus modalidades y, en especial, las explícitamente recogidas en la norma interna, entre las que figuran los derechos de imagen»⁶⁹. El Tribunal Supremo, por su parte, ha seguido los planteamientos de la Audiencia Nacional, y solo ha alterado la calificación cuando se trataba de derechos de imagen directamente relacionados con actuaciones artísticas o deportivas realizadas en territorio español, casos en los que reconduce la renta al artículo 17 del MCOCDE⁷⁰.

No obstante, hay que advertir de que los problemas de calificación descritos desaparecen cuando el CDI aplicable al caso recoge expresamente los pagos percibidos por la cesión de los derechos de imagen entre los considerados como cánones. Así ocurre con el nuevo CDI suscrito con Alemania, en cuyo artículo 12.3 se establece que el término «cánones» comprende asimismo los pagos de cualquier naturaleza percibidos como contraprestación por el uso o la concesión de uso del nombre o la imagen de una persona o cualquier otro derecho de imagen o sobre la identidad.

Como hemos señalado anteriormente, la calificación como canon de los rendimientos derivados de la cesión de los derechos de imagen permitirá, en la mayoría de los casos, la tributación compartida en el Estado de la residencia y en el de la fuente⁷¹, si bien con las limitaciones establecidas para este último en el CDI aplicable.

⁶⁹ SAN de 26 de septiembre de 2013, rec. núm. 281/2010, FJ cuarto.

⁷⁰ Así ha ocurrido en las Sentencias de 11 de junio de 2008, rec. núm. 7710/2002; y de 13 de abril de 2011, rec. núm. 456/2006.

⁷¹ Las excepciones las encontramos en los CDI suscritos con Albania, Alemania, Barbados, Bulgaria, Chipre, Croacia, Emiratos Árabes Unidos, Estonia, Georgia, Hungría, Malta y Reino Unido, que siguen el criterio del MCOCDE de tributación exclusiva en el país de la residencia. El mismo criterio sigue el Convenio modificado de EE. UU. (BOCG, 300, de 14 de julio de 2014, serie A). Todavía no publicado en el BOE.

c) El artículo 17 del MCOCDE: Las rentas de artistas y deportistas

La otra opción que ofrece la normativa convencional es la de incluir los rendimientos derivados de la cesión de los derechos de imagen entre las rentas de artistas y deportistas a que alude el artículo 17.1 del MCOCDE, en cuyo caso podría haber una tributación compartida entre el Estado de la residencia del deportista y aquel en el que se realice la actividad. Realmente, en nuestra opinión, este artículo no pretende crear una nueva categoría de rentas. Lo que con el mismo se persigue es que cualquiera de las posibles rentas obtenidas por un artista o deportista puedan someterse a tributación en el país donde se desarrolle la actuación personal del artista o deportista, siempre que exista una conexión o vínculo directo entre el rendimiento obtenido y dicha actuación. La cuestión a resolver afecta a la delimitación del ámbito objetivo de aplicación del artículo 17.1; en nuestro caso, si entre dichos rendimientos se pueden incluir los derivados de la cesión o explotación de los derechos de imagen del deportista, pues, el citado apartado solo autoriza al Estado de la actuación a gravar la renta que obtengan los artistas no residentes «de sus actividades personales en tal Estado en calidad de artista del espectáculo», expresión reproducida en la totalidad de los CDI suscritos por España, si bien, en algunos se recoge una aclaración en el sentido de que las rentas a que se refiere este artículo comprenden las de carácter accesorio derivadas de prestaciones relacionadas con la notoriedad personal o reputación como artista o deportista, siempre que se obtengan con motivo de su presencia en el otro Estado contratante y provengan de ese otro Estado, lo que parece aludir a los derechos de imagen⁷².

Aunque no es una opinión unánime, la mayoría de la doctrina que se ha ocupado de esta cuestión se muestra partidaria de la inclusión de las rentas derivadas de la cesión de los derechos de imagen si esta está asociada a la misma actividad artística o deportiva⁷³. También el TEAC, ya en la Resolución de 8 de septiembre de 2000, consideró incluidas dichas rentas entre las rentas de artistas y deportistas a que alude el artículo 17 del MCOCDE, sosteniendo que «cualquier tipo de renta derivada de una actuación artística aunque sea renta procedente de la cesión de derechos de imagen o de la difusión publicitaria del artista está comprendida en el ámbito del artículo 18 del convenio hispano-holandés»; criterio este que se vio confirmado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 11 de junio de 2008 que consideró las rentas derivadas de la cesión de unos derechos de imagen, aun percibidas por entidades distintas del artista, como rentas que «derivan o

⁷² Es el caso del apartado 3 del artículo 17 del Convenio con Andorra, en vigor desde 26 de febrero de 2016; del apartado 10 del Protocolo adicional del Convenio con México; y del apartado XIII del Protocolo adicional del Convenio con El Salvador.

⁷³ *Vid.* RODRÍGUEZ LOSADA, S.: «Interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición en relación con las rentas de artistas y deportistas», *op. cit.*, pág. 5; QUINTANA FERRER, E.: «Régimen fiscal de los deportistas», *Fiscalidad del deporte, op. cit.*, pág. 246; CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La tributación de los artistas (y deportistas) no residentes en el marco de los Convenios de doble imposición», *Carta Tributaria-Monografías*, 14, 2001, pág. 8; en contra de la inclusión de este tipo de rentas en el artículo 17.1 del MCOCDE se han pronunciado, RELEA SARABIA, A.: *El régimen jurídico tributario de las retribuciones de los futbolistas, op. cit.*, pág. 307; TOVILLAS MORÁN, J. M.: *El tratamiento tributario del derecho de imagen, op. cit.*, pág. 122.

están íntimamente vinculadas a una actuación del artista en España», añadiendo que «esta clase de rentas es una forma más de retribuir a estos artistas por sus actuaciones de tal naturaleza en las que, además de percibir los honorarios convencionales que se derivan de su presencia y actuación directa, se obtienen otras rentas que, estando también vinculadas a la actuación material del artista, este percibe, no por sus dotes musicales o artísticas, sino por permitir, en este caso, que se utilice su "imagen" con ocasión de su intervención directa y presencia material en los conciertos y posterior comercialización de los mismos»⁷⁴.

La actualización de los comentarios aprobada por el Consejo de la OCDE en 2014 añade un apartado 9.5 a los comentarios al artículo 17, que viene a confirmar el criterio aquí sostenido. En dicho apartado se constata que es frecuente que los artistas y deportistas obtengan una parte sustancial de sus ingresos bajo la forma de una contraprestación por la utilización, o derecho de utilización, de su derecho a la imagen, por ejemplo por la utilización de su nombre o de su imagen personal, aclarando que cuando esta utilización no se encuentre directamente vinculada con la actividad del artista o deportista en un Estado concreto, no se encontrarán afectadas por el artículo 17, pero sí resultarán aplicables dichas previsiones cuando tales retribuciones constituyan en sustancia una remuneración de las actividades del artista o deportista.

Más problemática resulta la aplicación de la cláusula antielusión prevista en el apartado 2 del artículo 17 del MCOCDE, que permite someter a gravamen las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas como consecuencia de su actuación en territorio español, aun cuando estas sean satisfechas a una entidad no residente, introduciendo así una excepción al artículo 7 (según el cual, las rentas derivadas de una actividad empresarial realizada sin establecimiento permanente solo pueden gravarse en la sede de la sociedad) y a los intentos de sustraerse a la tributación en el Estado de la fuente mediante la interposición de una sociedad que perciba las rentas correspondientes a la actuación del artista o deportista.

Introducida en 1977, dicha cláusula estaba inicialmente dirigida a combatir estructuras abusivas destinadas a la elusión fiscal en el Estado de la actuación por medio de la interposición de sociedades controladas por artistas o deportistas. Tras la modificación del MCOCDE de 1992 también se aplica en relación con estructuras o construcciones que no persiguen fines de evasión fiscal (comentarios al art. 17, párrafo 11)⁷⁵, y ha adquirido especial relevancia en el ámbito de los deportistas profesionales, especialmente futbolistas, que han acudido con frecuencia a esquemas de planificación internacional diseñados con la finalidad de atribuir las rentas derivadas de sus derechos de imagen a sociedades residentes en el extranjero, a los que previamente se los habían cedido.

⁷⁴ STS de 11 de junio de 2008, rec. núm. 7710/2002, FD sexto; doctrina reiterada en la de 13 de abril de 2011, rec. núm. 456/2006.

⁷⁵ En el año 1987, la OCDE publica el informe «La tributación de las rentas derivadas de actividades artísticas y deportivas» que, con el objetivo de combatir las prácticas elusivas, propone una interpretación del alcance del artículo 17.2 para hacerlo extensivo a todas las entidades que reciban pagos relacionados con las actuaciones de artistas y deportistas, con independencia de que estén controladas, directa o indirectamente, por artistas y deportistas. Estas consideraciones se incorporaron en 1992 a los comentarios al MCOCDE.

En todo caso, también aquí habrá que estar a lo dispuesto en el concreto CDI aplicable, y, aunque la mayoría de ellos suelen reproducir la citada cláusula, algunos introducen algunos matices. Así, los CDI suscritos con EE. UU. y Canadá consideran que su aplicación debería circunscribirse a los supuestos elusivos inicialmente contemplados, impidiendo su aplicación si resulta probado que ni el artista o deportista ni personas vinculadas al mismo participaron directa o indirectamente en los beneficios de la entidad perceptora de las rentas; el CDI con Japón exige que la sociedad esté controlada directa o indirectamente por el artista o deportista. En consecuencia, cuando exista un CDI suscrito por España con el Estado de residencia de la entidad cesionaria de los derechos de imagen que contemple esta cláusula antielusiva, no hay duda de que los derechos de imagen percibidos por la sociedad cesionaria vinculados con la actuación del deportista en nuestro país serán sometidos a tributación de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1 b).3.º de la LIRNR.

Pero la cuestión más conflictiva se ha planteado en relación con aquellos convenios suscritos por España en los que no se recoge la citada cláusula: Austria, Finlandia, Países Bajos y Suiza. Precisamente los casos que han llegado a los tribunales hacen referencia a alguno de estos países, especialmente Países Bajos, utilizados por artistas y deportistas profesionales para residenciar en los mismos la sociedad interpuesta a la que previamente le ceden sus derechos de imagen, en un intento de escapar a la aplicación de la cláusula antielusión no contenida en el texto de dichos convenios. Ello trajo a primer plano el problema de la interpretación estática o dinámica de los CDI, dado que, tanto la cláusula del artículo 17.2, como los comentarios al mismo se incorporaron al MCOCDE con posterioridad a los CDI anteriormente citados en los que no se incluye la misma.

En las observaciones generales al MCOCDE recogidas en el apartado 33 de la Introducción se aborda de manera expresa esta cuestión, recordando que «Al redactar el Convenio Modelo de 1977, el Comité de Asuntos Fiscales examinó el problema de los conflictos de interpretación que podrían surgir a raíz de los cambios efectuados en los artículos y Comentarios del Proyecto de Convenio de 1963. En aquel momento el Comité consideró que, en la medida de lo posible, los convenios existentes deberían interpretarse conforme al espíritu de los nuevos Comentarios, aunque las disposiciones de tales convenios no recogieran todavía los términos más precisos del Convenio Modelo de 1977», si bien, advierte de que «las modificaciones de los artículos del Convenio Modelo y los cambios de los Comentarios que son una consecuencia directa de aquellas serán irrelevantes para interpretar o aplicar convenios concluidos con anterioridad cuando las disposiciones de aquellos difieran sustancialmente de los artículos revisados. Sin embargo, otros cambios o adiciones a los Comentarios serán normalmente relevantes al interpretar y aplicar los convenios concluidos antes de su adopción, ya que reflejan el consenso de los países miembros de la OCDE sobre la interpretación adecuada de las disposiciones existentes y su aplicación a determinados supuestos». Como es conocido, el criterio de la OCDE se inclina, pues, por una interpretación dinámica «en la medida de lo posible» y siempre que las modificaciones de los artículos del convenio modelo y los cambios de los comentarios no difieran sustancialmente de los artículos revisados.

A la vista de ello, la administración española, inicialmente, mantuvo una posición favorable a la denominada «interpretación estática» considerando que el apartado 2.º del artículo 17 del MCOCDE constituye una excepción al precepto convencional regulador de los beneficios empresariales, esto es, el artículo 7, rechazando que la cláusula antielusión del artículo 17.2 otorgara a la adminis-

tración fiscal española poder tributario y potestades específicas para «mirar a través» de la entidad no residente al objeto de someter a imposición la renta generada en el marco de tales actuaciones en manos de los artistas o deportistas⁷⁶. En este sentido, el TEAC, en la Resolución de 26 de mayo de 2000, declaró que el apartado 2 del artículo 17 «no puede aplicarse al presente caso por vía de interpretación, puesto que tal disposición no supone una mera matización de lo establecido en el artículo 17.1 del Modelo de Convenio (de contenido análogo al del artículo 18 del Convenio entre España y los Países Bajos), sino una expresa cláusula antielusión que introduce una excepción a lo dispuesto en el artículo 7 y que no puede ser sobreentendida por uno de los Estados contratantes en los Convenios en que no se encuentra expresamente incluida, siendo este el criterio mantenido por este Tribunal en diversas Resoluciones, entre otras, de 6 de noviembre de 1996», resolución esta confirmada por la SAN de 3 de octubre de 2002⁷⁷. Sin embargo, a partir de la Resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2000 el tribunal inició un cambio en su doctrina a favor de las tesis de la interpretación dinámica, declarando que «el artículo 18 del Convenio para evitar la doble imposición (CDI Hispano-Holandés) debe interpretarse de acuerdo con los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE en relación con el modelo de Convenio vigente en la actualidad, que permiten cuando la remuneración no es abarcada directamente al artista o deportista, tratar las rentas como si fueran percibidas directamente por el individuo y exigir la renta percibida por la entidad en favor del individuo por razón del espectáculo, aun cuando dicha renta no le sea abonada efectivamente en forma de remuneración».

Por su parte el Tribunal Supremo, a partir de la Sentencia de 11 de junio de 2008, casando la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2002, anteriormente citada, se muestra, asimismo, decididamente partidario de la interpretación dinámica, declarando que «El art. 18 del Convenio Hispano-Holandés debe pues, ser interpretado a la luz de los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE en relación con el Modelo de Convenio vigente en la actualidad. Los propios países integrantes del Comité (y firmantes del Modelo y sus Comentarios) expresamente reconocen la vigencia interpretativa de tales comentarios en relación con cualesquiera de los Tratados fiscales que hubieran sido firmados con anterioridad [...] y teniendo en cuenta que ni España ni Holanda manifestaron ninguna reserva u oposición ni al Preámbulo ni al texto de los Comentarios del art. 17 del Modelo de Convenio, como así deberían haberlo hecho constar si su posición fuera diferente de la que se desprende de estos Comentarios y como así se ha hecho respecto a otros artículos del Modelo de Convenio, resulta que el art. 18 del vigente Convenio Hispanoholandés debe interpretarse de acuerdo con lo dispuesto en el art. 17 del Modelo de Convenio de 1992 y sus respectivos Comentarios»⁷⁸, concluyendo a continuación que «la ausencia de dicho segundo párrafo del artículo 17 o cláusula en el Convenio aplicable en este caso no impide al Estado español, habilitado legalmente por su normativa interna y con base en el artículo 18.1 del Tratado Hispano-holandés, gravar rendimientos obtenidos a través de una sociedad interpuesta. A fin de evitar la elusión fiscal por vía de la interposición de entidades no residentes, el modelo de Convenio de la OCDE de 1992, a través de sus Comentarios, permite aplicar la normativa

⁷⁶ *Vid.*, en este sentido, las Resoluciones del TEAC de 20 de octubre de 1992, de 6 de noviembre de 1996, de 20 de noviembre de 1996 y de 26 de mayo de 2000.

⁷⁷ SAN de 3 de octubre de 2002, rec. núm. 226/2002.

⁷⁸ STS de 11 de junio de 2008, rec. núm. 7710/2002, FD séptimo.

interna» (FD undécimo)⁷⁹, doctrina que reitera en las Sentencias de 13 de abril de 2011⁸⁰ y de 28 de marzo de 2012; en esta última declarando, expresamente, su aplicabilidad a los deportistas que tienen cedidos sus derechos de imagen a sociedades cesionarias de los mismos, radicadas en otros países⁸¹.

Un sector importante de la doctrina, sin embargo, se ha mostrado crítico con estos planteamientos jurisprudenciales a favor de la interpretación dinámica, con carácter retroactivo, del contenido de los CDI, especialmente en aquellos casos en los que la disposición no implique tan solo una mera matización de la regulación convencional ya existente sino, por el contrario, una modificación sustancial respecto de lo dispuesto en el MCOUDE anterior, como sería el caso del artículo 17⁸², pues, como escribe RIBES RIBES, «esta no debe aplicarse sistemáticamente, sino en la

⁷⁹ En la citada sentencia el Tribunal declara que: «En relación al párrafo 2 del art. 17 del Modelo de Convenio (que contiene una cláusula expresa contra la utilización de sociedades interpuestas), podemos decir que con él se introduce una cláusula antielusión, que pretende impedir la utilización de sociedades interpuesta no residentes para cobrar las rentas generadas en España por los artistas y deportistas; sin él, esas rentas tributarían, conforme al art. 7 del Modelo de Convenio, en el Estado de residencia de las sociedades. Con la cláusula del párrafo segundo del art. 17 del Modelo de Convenio se levanta el velo de la sociedad y se grava directamente al artista o deportista imputándole las rentas y sujetándole a tributación en el país donde las ha generado [...] El mandato de este Comentario es claro: en el caso de que un Convenio para evitar la doble imposición suscrito por dos Estados no contenga el párrafo 2.º o cláusula antes citada, como es el caso del suscrito entre España y Holanda, los Estados integrantes de la OCDE entienden que si su legislación interna se lo permite, el Estado donde se produzca la actuación puede aplicar directamente lo dispuesto en el núm. 1 del art. 17, es decir, someter a gravamen esas rentas. Quizás pueda apreciarse desde algún sector doctrinal que el razonamiento que nos lleva al acuerdo final va más allá de lo establecido en el acuerdo bilateral suscrito entre España y Holanda ya que no estamos ante una aplicación del texto suscrito si no ante la incorporación por parte de uno de los Estados contratantes –España– de una cláusula que no figura de forma expresa en el Convenio Hispano-Holandés. Pero, sin perjuicio de que se haga preciso revisar el Convenio de constante referencia, una interpretación no forzada del mismo a la luz de los Comentarios del Modelo de Convenio Marco de OCDE de 1992 para evitar la evasión fiscal, en concreto del art. 17, permite concluir que del citado precepto se desprende el principio fundamental de que España dispone de soberanía fiscal para hacer tributar las rentas derivadas de actuaciones artísticas realizadas en su territorio. Tanto en el supuesto de que los artistas hubieran actuado en España por cuenta propia como de forma dependiente de una sociedad, el art. 18 del Convenio Hispano-Holandés permite que el Estado de la fuente en el que se obtienen rendimientos por razón de un espectáculo –en este caso musical–, pueda gravarlos, aun cuando se atribuyan a una entidad distinta del propio artista, con independencia de que exista o no el segundo párrafo del art. 17 del Modelo de Convenio de 1992, siempre que la legislación interna de dicho Estado prevea –desconociendo a efectos fiscales tales entidades interpuestas– dicho gravamen» (FD séptimo).

⁸⁰ STS de 13 de abril de 2011, rec. núm. 456/2006.

⁸¹ STS de 28 de marzo de 2011, rec. núm. 2896/2008, FD undécimo.

⁸² Así, MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., afirma que «La interpretación dinámica de los CDI parece haberse convertido en nuestro ordenamiento en el sustitutivo de la aplicación de las cláusulas internas antielusión o abuso o incluso de las normas en materia de precios de transferencia/operaciones vinculadas, lo cual es lamentable desde un punto de vista de técnica jurídica, pues oculta un desconocimiento de los efectos que los tratados internacionales en materia tributaria pueden producir sobre el Derecho interno, de los efectos que tienen los Comentarios al MC OCDE y cuál es su relación con los CDI anteriores, especialmente cuando se trata de Comentarios como los añadidos en 1992, que difícilmente pueden considerarse como meramente interpretativos, o incluso de la propia naturaleza y efectos de las reglas internas de determinación de la fuente de las rentas», en «El artículo 17 MC OCDE y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010 (o sobre cómo no aplicar los convenios para la eliminación de la doble imposición y por qué el artículo 17 MC OCDE debería ser eliminado)», *Quincena Fiscal*, 15, 2011, pág. 18; o CALDERÓN CARRERO, para quien, «si un CDI se ha negociado siguiendo una versión del MC OCDE son los comentarios elaborados y publicados en relación con la misma los únicos que deben emplearse en su caso para la interpretación

medida de lo posible, dependiendo de la naturaleza de los cambios que se introduzcan en los nuevos Comentarios y/o en el MC OCDE. Discrepamos, por esta razón, de la decisión adoptada por el TS con ocasión de su Sentencia de 11 de junio de 2008 que, relativa a las rentas percibidas por artistas, aplica indiscriminadamente la teoría de la interpretación dinámica llevándola hasta sus últimas consecuencias, en un supuesto en el que ni siquiera existía la cláusula de sujeción en base a la cual se someten finalmente a tributación en España las rentas obtenidas⁸³. No se trata, pues, de negar la posibilidad de interpretar el contenido de un CDI a la luz del MCOCDE y sus comentarios, aunque sean posteriores a los existentes en el momento de la firma del CDI, sino de «matizar» el alcance de dicha regla que resultaría inaplicable cuando se hubiesen producido «modificaciones sustanciales» en la regulación, siendo este el contexto en que debe centrarse el debate en cada caso.

V. LA EXPLOTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN DE LOS DEPORTISTAS MEDIANTE LA INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES Y EL DELITO FISCAL

La elevada conflictividad puesta de manifiesto entre la administración tributaria y los deportistas profesionales en relación con la tributación de los rendimientos derivados de la explotación de sus derechos de imagen se ha visto trasladada en los últimos años al orden penal, al apreciarse por parte de aquella la concurrencia de dolo en la planificación de determinadas estructuras societarias, mediante la interposición de sociedades domiciliadas en territorios de baja o nula tributación, utilizadas con la finalidad de eludir la carga fiscal en nuestro país por dichos rendimientos, de ahí que sea necesario siquiera una breve referencia al estado de la cuestión en dicho ámbito.

Llama, sin embargo, la atención que, hasta fecha reciente, la práctica totalidad de los procedimientos iniciados por la inspección tributaria finalizaban sin imposición de sanción, y ello a pesar de que en la mayoría de los casos, aunque no se declarase expresamente, se apreciaba la existencia de simulación. La inspección, no obstante, entendía que «no se aprecia la existencia de infracción tributaria grave en relación con los hechos consignados referentes a la cesión de derechos de imagen, y el apartado referente a derechos federativos, por tratarse de la calificación de unas operaciones para

de las disposiciones del convenio suscrito de este modo; emplear los comentarios publicados en relación con versiones posteriores del Modelo de Convenio puede significar tanto como postular la eficacia retroactiva de una norma jurídica sin que tal efecto haya sido determinado y establecido expresamente por el legislador» en «La tributación de los artistas (y deportistas) no residentes en el marco de los Convenios de doble imposición», *op. cit.*, pág. 11. En parecidos términos se han expresado HERNÁNDEZ GALANTE, J.: «Fiscalidad de artistas y deportistas. Aspectos internacionales», *op. cit.*, págs. 978 y ss.; CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES, *Los impuestos del Deporte*, *op. cit.*, pág. 269; MAGRANER MORENO, F.: *Tributación de artistas y deportistas*, CISS, Valencia, 1995, págs. 40-42; PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La tributación de los derechos de imagen de los deportistas vinculados por relaciones laborales», *op. cit.*, págs. 31 y ss.; TOVILLAS MORÁN, J. M.: «Comentarios a la calificación jurisprudencial de las rentas por explotación de derechos de imagen», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. II, 2003, pág. 2.204; RELEA SARABIA, A.: *El régimen jurídico tributario de las retribuciones de los futbolistas*, *op. cit.*, págs. 305-306.

⁸³ «Límites a la interpretación dinámica de los convenios de doble imposición internacional: el caso ING», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 1, 2016, pág. 9.

cuya aclaración se ha precisado la solicitud de informes y dictámenes, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 77 y 79 de la LGT⁸⁴, o bien, consideraba que «por lo que se refiere a la conducta consistente en la no aplicación del régimen de imputación de derechos de imagen, no se aprecia culpabilidad, [...] al no ser posible exigir al obligado tributario un conocimiento tan amplio y exhaustivo de la normativa tributaria aplicable en este caso, no se aprecia una conducta negligente merecedora de sanción»⁸⁵, llegándose a anular por los tribunales la sanción en algunos casos impuesta⁸⁶.

Sin embargo, como hemos apuntado, en los últimos años, conductas similares han acarreado la remisión de los expedientes al fiscal al apreciar la existencia de simulación en los contratos de cesión de dichos derechos. Aunque hasta el momento presente no hemos encontrado jurisprudencia de la Audiencia Nacional ni del Tribunal Supremo directamente relacionada con los supuestos que nos ocupan, sí hay ya, al menos, tres pronunciamientos de la Audiencia Provincial de Barcelona, de 21 de enero, 5 de julio y 14 de diciembre de 2016, en los que se han dictado sendas condenas por delito contra la Hacienda pública como consecuencia de haber apreciado simulación en la cesión de los derechos de imagen a sociedades instrumentales radicadas en jurisdicciones de conveniencia o paraísos fiscales⁸⁷.

De las tres sentencias dictadas, dos de ellas, la de 21 de enero y 14 de diciembre se dictaron de conformidad con las partes por lo que el tribunal se limitó a dictar sentencia de acuerdo con lo solicitado. Es, pues, la tercera, de 5 de julio de 2016, la única que ha entrado a exponer los fundamentos doctrinales y legales relativos a la calificación de los hechos. La sentencia condena al acusado por tres delitos contra la Hacienda pública por eludir la tributación de los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen correspondiente a los ejercicios de 2007, 2008 y 2009. El acusado, deportista profesional residente en España, diseñó un complejo montaje societario con entidades de su propiedad, o de familiares cercanos, radicadas en jurisdicciones de conveniencia y territorios de baja o nula tributación con las que se llevaban a cabo sucesivas cesiones de los derechos de imagen del jugador, de forma gratuita o por precios sim-

⁸⁴ Así consta en los hechos de la SAN de 30 de mayo de 2007, rec. núm. 306/2004.

⁸⁵ Así consta en los hechos de la Resolución del TEAC de 5 de noviembre de 2013.

⁸⁶ La SAN de 30 de mayo de 2007, rec. núm. 351/2004, anuló la sanción, en este caso impuesta por la inspección, con base en que «No es de recibo, por tanto, al margen de toda otra consideración, aceptar que el sancionado no se ampara en una interpretación razonable de las normas cuando la propia Administración, respecto de situaciones idénticas, tanto en relación con la entidad aquí recurrente como respecto a otras sociedades deportivas (cabe citar por todas la Sentencia de esta Sala de 1 de febrero pasado –recurso 244/04–) no ha considerado procedente sancionar, lo que es índice suficiente de la falta de sustentación jurídica de la sanción impuesta por tales conceptos que, además, no son en modo alguno pacíficos» (FJ décimo). La STSJ de Cataluña de 17 de abril de 2013, rec. núm. 471/2010, en la misma línea, anula la sanción al considerar que no se motivó suficientemente la culpabilidad.

⁸⁷ Aunque la Audiencia Provincial de Zaragoza, en el año 2006, abordó un asunto relacionado con los derechos de imagen de un deportista en su Sentencia de 29 de septiembre, desestimando un recurso de apelación contra una condena por delito contra la Hacienda pública por haber omitido en la declaración del IRPF los rendimientos derivados de la cesión de unos derechos de imagen del deportista; la condena no se fundamentó en la existencia de simulación de los contratos, sino lisa y llanamente en la falta de declaración de los rendimientos, que, aun percibidos por una sociedad interpuesta, debieron imputarse al deportista al superar el 15% de la totalidad de las contraprestaciones satisfechas por el club al jugador y sociedad cesionaria de los derechos.

bólicos. Estas sociedades eran las que posteriormente obtenían los ingresos por la cesión de los derechos de imagen del deportista a distintas entidades comerciales y al propio club. Al tratarse de entidades no residentes, la aplicación de los CDI correspondientes permitía que dichas rentas, que finalmente revertían al jugador a través de una sociedad de la que era el único propietario, no tributasen en España y prácticamente en ninguna de las jurisdicciones por las que circulaban.

El tribunal asume los planteamientos de la Agencia Tributaria, que sostuvo la existencia de simulación absoluta en la cesión de los derechos de imagen del jugador, considerando elementos indiciarios determinantes de la misma, la inexistencia de precio o lo ridículos de los mismos en la cesión de los derechos, la participación del jugador en los sucesivos contratos de cesión de unos derechos que ya no ostentaba, la falta de infraestructura de las sociedades cesionarias para llevar a cabo la gestión de las prestaciones que les eran contractualmente encomendadas, el establecimiento de las sociedades participantes en la compleja trama en jurisdicciones de conveniencia, sociedades todas ellas controladas por el jugador o su familia a quienes revertían finalmente las cantidades derivadas de la explotación de los citados derechos. Del conjunto de elementos enumerados, el tribunal considera que «los contratos por los que el jugador cedía sus derechos de imagen encerraban una finalidad muy distinta a la reflejada en su redactado, sin auténtica voluntad de transmisión de esos derechos. Por tanto estaríamos en presencia de una causa aparente del contrato, ya que lo realmente pretendido sería la ocultación al fisco español de los ingresos que se generan con la explotación de los derechos que, en realidad, revertían al propio jugador».

Como consecuencia de la consideración de los contratos de cesión de los derechos de imagen como simulados, que no son sino mera apariencia y carecen de eficacia, la administración entiende, y el tribunal confirma, que todos los derechos de imagen del jugador deben tributar en su base imponible del IRPF, distinguiendo, por un lado, los rendimientos obtenidos por las cesiones efectuadas a distintas entidades comerciales que deben tributar como rendimientos del capital mobiliario al no ser obtenidos en el ámbito de una actividad económica, que se integrarán en la base imponible general del IRPF y procediendo la deducción de la cuota de los impuestos satisfechos en el extranjero; y, por otro lado, las cantidades percibidas del propio club con el que el deportista mantenía una relación laboral por la cesión de su imagen exclusivamente como jugador del club, que al no superar el 15% del total de las cantidades satisfechas al deportista no le son imputadas al mismo por aplicación del régimen especial del artículo 92 de la LIRPF.

El tratamiento que por parte de la sentencia se le da a la calificación de las distintas rentas a efectos tributarios se corresponde con los planteamientos que hemos descrito en los apartados anteriores, si bien, el elemento determinante de su imputación al deportista es la apreciación de simulación de los contratos mediante los que el jugador cedía sus derechos de imagen a determinadas entidades, lo que plantea cuestiones distintas relacionadas con la declaración de simulación, recurso este que, como hemos destacado en otro lugar⁸⁸, tanto la administración como los tribunales de lo contencioso suelen emplear con excesiva frecuencia hasta el punto de que suele ser la calificación

⁸⁸ Vid., sobre la cuestión, RAMÍREZ GÓMEZ, S.: «La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente», *Quincena Fiscal*, 8, 2017.

otorgada en casi todos los casos en los que aparece un complejo negocial considerado inusual y que arroje un ahorro o reducción de la carga fiscal, aun cuando nada se oculte y todos los negocios realizados se consideren válidos y eficaces, desplazando en muchos casos el expediente en el que dichas conductas deberían ser calificadas, el del conflicto en la aplicación de la norma. En nuestra opinión no ocurre así en el caso enjuiciado por este tribunal, en el que los numerosos indicios utilizados sí guardan una estrecha relación con la verdadera naturaleza jurídica de los contratos analizados, pudiendo inferirse razonablemente de todos ellos la inexistencia o falsedad de la causa de los negocios en cuestión, así como el único propósito de ocultar dichas rentas a la administración tributaria para evadir el pago de los impuestos correspondientes, lo que obliga a concluir la existencia de simulación.

Bibliografía

- ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F. [2005]: «La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas: especial referencia al artículo 17 del MCOODE», *Revista Jurídica del Deporte*, 13.
- BANACLOCHE PALAO, C. [2006]: «Tributación de las cantidades satisfechas por los clubes de fútbol a las sociedades cesionarias de los derechos de imagen de los deportistas», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 17.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. [2001]: «La tributación de los artistas (y deportistas) no residentes en el marco de los Convenios de doble imposición», *Carta Tributaria-Monografías*, 14.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. [2016]: «La fiscalidad de los no residentes en España (VII): cánones», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Ignacio CORRAL GUADAÑO (dir.), vol. I, IEF, Madrid.
- CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES [1999]: *Los impuestos del Deporte*, Aranzadi, Pamplona.
- CHECA GONZÁLEZ, C. [2002]: *El Impuesto sobre la renta de no residentes*, 2.ª ed., Aranzadi.
- CORDERO SAAVEDRA, L. [2002]: «Las rentas por cesión de derechos de imagen. Calificación en el derecho interno y en los Convenios para evitar la doble imposición», *RDFHP*, 264.
- DELGADO PACHECHO, A. [2013]: «El régimen de los cánones en la fiscalidad internacional: Cuestiones especialmente debatidas en España», en *Fiscalidad Internacional*, Fernando SERRANO ANTÓN (coord.), 5.ª ed., CEF, Madrid.
- FALCÓN Y TELLA, R. [1998]: «El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas», *Civitas, Revista de Derecho Deportivo*, 9.
- [2000]: «La posible inconstitucionalidad del régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen», *Quincena Fiscal*, 10.
 - [2008]: «La STS 1 julio 2008 y la retribución de los derechos de imagen de deportistas profesionales», *Quincena Fiscal*, 19.
- HERNÁNDEZ GALANTE, J. [2013]: «Fiscalidad de artistas y deportistas. Aspectos internacionales», en *Fiscalidad Internacional*, Fernando SERRANO ANTÓN (coord.), vol. 1, 5.ª ed., CEF, Madrid.
- HERRERA MOLINA, P. M. [2001]: «Rentas imputadas por derechos de imagen (problemas constitucionales y de carácter internacional)», *Revista Técnica Tributaria*, 54.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I. [2001]: *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, Marcial Pons, Madrid.

MAGRANER MORENO, F. [1995]: *Tributación de artistas y deportistas*, CISS, Valencia.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. [2011]: «El artículo 17 MC OCDE y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010 (o sobre cómo no aplicar los convenios para la eliminación de la doble imposición y por qué el artículo 17 MC OCDE debería ser eliminado)», *Quincena Fiscal*, 15.

MENÉNDEZ MORENO, A. [2000]: «Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid.

– [2015]: «La calificación de los derechos de imagen de los deportistas en el IRPF», *Quincena Fiscal*, 10.

MERINO JARA, I. [1999]: «Tributación de los derechos de imagen», en *Anuario de la Facultad de Derecho*, Universidad de Extremadura.

ORTIZ CALLE, E. [2009]: «Las rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen de los deportistas profesionales: su discutida calificación Jurídico-Tributaria», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 26.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. [2001]: «La tributación de los derechos de imagen de los deportistas vinculados por relaciones laborales», *RCyT. CEF*, 214.

PLAZA DE DIEGO, M. A. [2005]: *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*, IEF, Madrid.

QUINTANA FERRER, E. [2008]: «Régimen fiscal de los deportistas», en *Fiscalidad del deporte*, Bosch, Barcelona.

RAMÍREZ GÓMEZ, S. [2017]: «La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente», *Quincena Fiscal*, 8.

RELEA SARABIA, A. [2007]: *El régimen jurídico tributario de las retribuciones de los futbolistas*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor.

RIBES RIBES, A. [2016]: «Límites a la interpretación dinámica de los convenios de doble imposición internacional: el caso ING», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 1.

RODRÍGUEZ LOSADA, S. [2009]: «Al hilo de los derechos de imagen de deportistas profesionales: calificación de estas rentas desde la perspectiva interna e internacional», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 27.

– [2012]: «Interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición en relación con las rentas de artistas y deportistas», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 35.

RODRÍGUEZ SANTOS, F. J. [1999]: «Los derechos de imagen en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *CT*, 89.

SÁNCHEZ PINO, A. J. [2016]: «La tributación de los deportistas en el IRPF», en *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero*, Thomson-Civitas, Cizur Menor.

SOLER ROCH, M.^a T. y NÚÑEZ GRAÑÓN, M. [2013]: «El Impuesto sobre la Renta de No Residentes: Hecho imponible y criterios de sujeción», en *Fiscalidad Internacional*, Fernando SERRANO ANTÓN (coord.), CEF, Madrid, pág. 44.

TOVILLAS MORÁN, J. M. [2001]: *El tratamiento tributario del derecho de imagen*, Marcial Pons, Madrid.

– [2003]: «Comentarios a la calificación jurisprudencial de las rentas por explotación de derechos de imagen», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. II.