



Universidad
del País Vasco

Euskal Herriko
Unibertsitatea

ZUZENBIDE
FAKULTATEA
FACULTAD
DE DERECHO

Grado en Derecho. Sección Bizkaia.

Año académico: 2023/24

*TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN DE
LOS DEPORTISTAS EN ESPAÑA*

Trabajo realizado por:

Guillermo Maruri Oleaga

Dirigido por:

Susana Serrano Gazteluurrutia

RESUMEN:

Los derechos de imagen de los deportistas en España presentan ciertas particularidades a la hora de su explotación económica, lo que deriva en que su calificación jurídico-tributaria, en cuanto a capacidad económica susceptible de ser sometida a gravamen, también presente multitud de aristas que pueden derivar en unas consecuencias u otras. El objetivo de este trabajo de fin de grado es determinar qué es lo que hace que estos rendimientos sean gravados de una forma u otra. Para la consecución del mismo se ha realizado un análisis en profundidad de las distintas fuentes normativas, de la jurisprudencia en diferentes instancias, así como la valoración de los autores más destacados en esta área del Derecho. Entre los hallazgos más importantes está que la más mínima alteración de los factores que intervienen puede devenir en un resultado distinto. Lo que puede deducirse de este trabajo, principalmente, es la necesidad de un régimen tributario concreto de los rendimientos obtenidos en virtud de la explotación comercial de la imagen de los deportistas.

PALABRAS CLAVE:

Derechos de imagen, Tributación, Calificación, Régimen especial, Explotación económica.

LABURPENA:

Kirolarien irudi eskubideek, zenabait zehaztasun dauzkate Espaniar estatuan ustiatzerako orduan. Hori dela eta, bere zuzenbide-zergadun kalifikazioak, berezitasun asko aipatzen ditu. Horrek ondorio desberdinak eragin dezake. Gradu amaierako lan honen helburua zer eragiten duen etekin hauen zergapena zehaztea da. Lortze horretara iristeko, arau desberdinen, jurisprudentiaren eta jakintuen adierazpen nagusien analisisia egin da. Aurkipen garrantzitsuenen artean, nabarmenezkoa da edozein aldakuntzak ondorioa desberdin batean erator dezakeela. Lan honetik, bereziki, kirolarien irudi eskubideen ustiapen ekonomikoarentzako zergadun erregimen zehatz baten beharra ondorioztatu daiteke.

GAKO HITZAK:

Irudi eskubideak, Zergapena, Kalifikazioa, Erregimen berezia, Ustiapen ekonomikoa.

ABSTRACT:

Athletes' image rights have some specificities regarding their economic exploitation. This results in a different legal-tax classification, which may also have different consequences for these types of income. The aim of this thesis is to identify the different factors that can influence the way in which this economic income is taxed. For this purpose, various regulations, case law and opinions of tax experts have been analyzed. Among the main findings is the importance of any change, even a small one, because it can lead to a very different result. The most notable conclusion of this work is the need for a special tax regime for income derived from the commercial exploitation of athletes' image rights.

KEY WORDS:

Image rights, Taxation, Qualification, Especial regime, Economic exploitation.

ÍNDICE

| | |
|--|----|
| 1. Abreviaturas..... | 1 |
| 2. Introducción..... | 2 |
| 3. Derechos de imagen..... | 3 |
| 3.1 Concepto de imagen..... | 3 |
| 3.2 Cesión y explotación de derechos de imagen..... | 6 |
| 4. Régimen fiscal de los derechos de imagen de los deportistas..... | 8 |
| 4.1 Sujeción a gravamen de los derechos de imagen como capacidad económica en España..... | 9 |
| 4.2 Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los derechos de imagen..... | 11 |
| 4.2.1 Rendimiento de trabajo..... | 12 |
| 4.2.2 Rendimiento de capital mobiliario..... | 19 |
| 4.2.3 Rendimiento de actividades económicas..... | 21 |
| 4.2.4 Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen..... | 24 |
| 5. Casos mediáticos..... | 28 |
| 5.1 Caso Messi..... | 29 |
| 5.2 Caso Xabi Alonso..... | 31 |
| 6. Conclusiones..... | 33 |
| 7. Referencias bibliográficas..... | 38 |
| 8. Anexo de jurisprudencia..... | 42 |

1. ABREVIATURAS

| | |
|---------------|---|
| AN | Audiencia Nacional |
| Art | Artículo |
| BOB | Boletín oficial de Bizkaia |
| BOE | Boletín Oficial del Estado |
| BOG | Boletín oficial de Gipuzkoa |
| BON | Boletín Oficial de Navarra |
| BOTHA | Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava |
| CE | Constitución Española de 1978 |
| DFL | Decreto Foral Legislativo |
| IAE | Impuesto sobre Actividades Económicas |
| IRNR | Impuesto sobre la Renta de no Residentes |
| IRPF | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas |
| IS | Impuesto sobre Sociedades |
| IVA | Impuesto sobre el Valor Añadido |
| LIRNR | Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes |
| LIRPF | Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas |
| LIS | Ley del Impuesto sobre Sociedades |
| LIVA | Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido |
| LO | Ley Orgánica |
| NF | Norma Foral |
| Núm | Número |
| OCDE | Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico |
| RAE | Real Academia Española |
| TC | Tribunal Constitucional |
| TEAC | Tribunal Económico Administrativo Central |
| TRLRHL | Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales |
| TS | Tribunal Supremo |

2. INTRODUCCIÓN

Una gran parte de la sociedad cuando piensa o habla de deportistas profesionales lo hace en forma de admiración, ya que España es un país, que siempre ha destacado internacionalmente en el ámbito deportivo. El deporte profesional, en nuestro país no es sólo entendido como competiciones o eventos, sino que en ocasiones resultan fenómenos que mueven a grandes masas sociales, por no mencionar de la cantidad de dinero que se mueve en el ámbito económico del deporte.

Dentro de este ámbito económico del deporte, se encuentra la forma en que el mismo tributa y deja en las arcas públicas millones de euros cada año. El objeto de este trabajo es el estudio de entre todas las posibles relaciones económicas del deporte, susceptibles de ser sometidas a tributación, la manera en que lo hacen los derechos de imagen de los deportistas profesionales, en tanto que generan unas rentas para estos.

Entre las décadas de los 80 y los 90, empezó a propagarse el pago de los rendimientos generados en virtud de su imagen a los deportistas, y con el paso de los años cada vez eran mayores las retribuciones por ello. Como consecuencia natural de ello, empezó, la no tan poco frecuente batalla entre, la Hacienda Pública tratando de gravar estos rendimientos y los futbolistas, con sus entornos, tratando de buscar la forma de evadir esos gravámenes. Los medios más habituales a los que se recurrieron fueron a la creación de sociedades en paraísos fiscales, lo que ha llevado a la promulgación de diferente normativa para poder recaudar efectivamente, lo correspondiente a este tipo de ingresos. Como ejemplo de esas medidas, está la promulgación la Ley 13/1996, para que estas rentas tributasen a través del IRPF.

Este trabajo, como su título indica se va a basar en el estudio de la tributación de los derechos de imagen de los deportistas profesionales en España, con especial detenimiento en el análisis de cómo tributan a través del IRPF.

Para su desarrollo, su estructura se divide en dos grandes bloques: el primero de ellos el estudio del concepto de derecho de imagen, así como las posibilidades para su explotación comercial; el segundo de los dos bloques, que resulta el principal, trata de la tributación de los derechos de imagen, con especial atención a la forma en que lo hace en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Este segundo bloque, se subdivide en otras dos partes. En primer lugar, se desarrolla el hecho de que los deportistas obtengan unas rentas por la explotación de sus derechos de

imagen y cómo estas, en general, por ser una manifestación de capacidad económica, pueden resultar gravadas por diferentes impuestos. En segundo lugar, y ya en atención exclusiva al IRPF, se desarrollará cómo pueden ser calificados los ingresos obtenidos en razón de la explotación de la imagen del deportista dentro del propio impuesto. Para ello se tratarán cada uno los diferentes tipos de rendimientos que recoge la normativa del IRPF.

Finalmente, para dotar de una visión más práctica al trabajo, se analizarán dos de los casos más mediáticos de nuestro país. Aunque estos tuvieran lugar en la jurisdicción penal, se atiende a los aspectos jurídico-tributarios de los mismos.

3. DERECHOS DE IMAGEN

En las últimas décadas, se han visto en nuestro país numerosos casos de fraude fiscal por parte de deportistas profesionales, lo que ha llevado a que sean sancionados por la Administración Tributaria, así como a que se hayan enfrentado a sendas acusaciones y condenas por delitos de fraude fiscal. Lo cierto es que, en muchos de esos casos esas sanciones y condenas se han debido a la forma en la que han tributado por los rendimientos económicos que han derivado por la explotación de sus derechos de imagen.

La realidad es que los derechos de imagen, para nuestra sociedad e incluso para los propios deportistas que reciben contraprestaciones como consecuencia de su explotación son bastantes desconocidos. No obstante, en el ámbito deportivo profesional resultan de vital importancia por todo el dinero que se mueve a su alrededor. Por ello, como punto de partida de este trabajo, resulta conveniente hacer una aproximación al concepto de la imagen y del derecho de imagen, y más aún al de su explotación comercial, cesión, etc. con el fin de poder entender como tributan los ingresos que se generan en virtud de ellos.

3.1 Concepto de imagen

Con el fin de poder analizar el régimen tributario de los derechos de imagen de los deportistas profesionales en España, habrá que realizar previamente un análisis de lo que es el concepto de la imagen. Conforme al diccionario de la Real Academia Española, de entre las diferentes definiciones que contiene podemos resaltar el concepto

de imagen como la figura, representación, semejanza y apariencia de algo¹. Por su parte, el diccionario panhispánico del español jurídico, define el término imagen como conjunto de rasgos o detalles físicos que identifican a una persona².

El Tribunal Constitucional establece que la imagen constituye el primer elemento que configura la esfera personal de cada individuo, dado que es el instrumento básico que permite identificar y proyectar hacia el exterior, además de considerarlo un factor imprescindible para el reconocimiento de cada sujeto individual³.

En el sentido de la definición proporcionada por la RAE en su Diccionario de la Lengua Española, se pronuncia el Tribunal Supremo expresando que “Imagen es la figura, representación, semejanza o apariencia de una cosa; pero a los efectos que interesan ha de entenderse que equivale a la representación gráfica de la figura humana mediante un procedimiento mecánico o técnico de reproducción y, en sentido jurídico, habrá que entender que es la facultad exclusiva del interesado a difundir o publicar su propia imagen y, por ende, su derecho a evitar su reproducción, en tanto en cuanto se trata de un derecho de la personalidad”⁴.

Una vez fijado lo que es el concepto de imagen en genérico, es conveniente ahondar en lo que es el derecho a la propia imagen, que tiene una perspectiva más pública; tanto para ser susceptible de protección como las diferentes posibilidades para explotarlo comercialmente.

Este derecho subjetivo viene recogido en la Constitución Española, en concreto en su artículo 18.1, que se ubica en la Sección primera “De los derechos fundamentales y de las libertades públicas”, del Capítulo dos “Derechos y Libertades”, del Título 1, que establece que se garantiza el derecho a la propia imagen⁵.

Además de la mención en la CE, el derecho a la propia imagen encuentra también su desarrollo legislativo en la Ley Orgánica 1/1982, más dedicada a su protección. No obstante, en ella se da cabida a la explotación comercial del mismo por consentimiento

¹ Real Academia Española. (s.f.). Imagen. En *Diccionario de la Lengua Española*. Recuperado en 18 de marzo de 2024 de <https://dle.rae.es/imagen?m=form>

² Real Academia Española. (s.f.). Imagen. En *Diccionario panhispánico del español jurídico*. Recuperado en 18 de marzo de 2024 de <https://dpej.rae.es/lema/imagen>

³ Sentencia del Tribunal Constitucional 99/1994, de 11 de abril de 1994.

⁴ Sentencia del Tribunal Supremo 230/1987 (Sala 1ª, de lo Civil), de 11 de abril de 1987.

⁵ Artículo 18.1 de la Constitución Española de 1978.

de su titular⁶. Aún así, en los próximos apartados se entrará a valorar la importancia de este cuerpo normativo en la explotación comercial del derecho a la propia imagen.

El TC añade en el fundamento jurídico segundo de su sentencia 81/2001, que el derecho a la propia imagen ha de entenderse como un derecho de la personalidad que deriva de la dignidad humana y que faculta a su titular a determinar la información gráfica, que pueda derivarse de sus rasgos físicos, que puede ser objeto de difusión pública. Asimismo, considera que la facultad que otorga este derecho consta de la capacidad de impedir la obtención, reproducción o publicación de la propia imagen por parte de un tercero no autorizado, sea cual sea la finalidad perseguida —informativa, científica, comercial, etc—⁷.

Cabe mencionar la definición que establece el Tribunal Económico Administrativo Central, en el fundamento de derecho tercero de una de sus resoluciones del año 1999, en base a una de las definiciones dadas por el TS; “el derecho de imagen se configura en nuestro Ordenamiento jurídico como un derecho fundamental, que se define por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, como la facultad exclusiva del interesado a difundir y publicar su propia imagen, y, por ello, su derecho a evitar su reproducción, en tanto que se trata de un derecho de la personalidad”⁸.

Sin embargo, de la manera en que se verá más adelante, el propio TS ha puntualizado que el derecho a la propia imagen contiene también un aspecto positivo, que debe entenderse como una facultad de aprovechamiento de la misma, a través de su publicación o difusión⁹. Y en este mismo sentido entiende en su obra MONTES, B., el aspecto positivo del derecho a la propia imagen, ya que hacen alusión a la potestad que tienen sus titulares, en particular los deportistas, de determinar el uso que se pueda otorgar a su imagen a través de su consentimiento, destacando además, que dicho aspecto positivo es el que ha permitido la proliferación de ingresos derivados de la propia imagen en el mundo del deporte¹⁰.

⁶ Artículo 1.3 de 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.

⁷ STC 81/2001, de 26 de marzo de 2001.

⁸ Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (JT 1999/1915) 00/9283/1996, de 17 de noviembre de 1999.

⁹ STS 789/2008 (Sala 1ª, de lo Civil), de 24 de julio de 2008.

¹⁰ MONTES, Beatriz. (2022). “La explotación económica del deporte”. En Carmen Pérez González, Alberto Palomar Olmeda, *Derecho deportivo: legislación, comentarios y jurisprudencia* (3ª ed.), p. 639. Tirant lo Blanch.

<https://biblioteca-nubedelectura-com.ehu.idm.oclc.org/cloudLibrary/ebook/show/9788411137010>

Esto lleva a concluir que el derecho a la propia imagen presenta dos vertientes para sus titulares:

- Una negativa, protegida por la CE, a través de la cual se permite impedir a su titular la captación, la reproducción o la publicación de su imagen, salvo las excepciones contenidas en la propia ley, como por ejemplo las que contiene la LO 1/1982, de 5 de mayo¹¹.
- Una positiva o patrimonial, mediante la que la ley faculta a su titular a prestar el consentimiento para reproducir su imagen, posibilitando así que se explote y se comercialice con ella. A través de esta vertiente, se hace posible que los deportistas exploten su imagen y negocien por la misma, por lo que será a la que más atención se prestará en el próximo subapartado.

3.2 Cesión y explotación de derechos de imagen

Tal y como se ha mencionado con anterioridad, el derecho a la propia imagen, en tanto que derecho fundamental recogido en el Título I de la CE, se encuentra protegido por esta y los mecanismos previstos para accionar esa protección que recoge la propia Constitución. Además, continuando con su protección, el efecto primordial que se busca con la LO 1/1982 no es otro que ese. De esta forma, en el texto de esta LO se establece que será protegido, en el ámbito civil, de intromisiones ilegítimas de toda clase¹².

Cabe añadir, que la propia LO 1/1982 dicta que el derecho a la propia imagen es irrenunciable, inalienable e imprescriptible, así como la nulidad de renuncia a la protección, en su artículo 1.2, no obstante, ese precepto establece también la salvedad de los casos en que concurra autorización o consentimiento¹³. Y es que en el artículo segundo de dicha norma establece que no se entenderán como intromisiones ilegítimas los supuestos en que medie consentimiento¹⁴.

Esta será la vía que permita explotar la imagen de los deportistas de tal manera que genere unos rendimientos económicos, susceptibles de ser gravados conforme a la normativa tributaria española.

¹¹ Artículos 2.2 y 2.3 de 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.

¹² Artículo 1.1 *in fine* LO 1/1982.

¹³ Artículo 1.3 de 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.

¹⁴ Artículo 2.2 de 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.

La primera normativa española que dio pie a que los deportistas pudieran obtener rendimiento económicos en razón de la explotación de sus derechos de imagen fue el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio. En este texto legal se menciona, que en lo respectivo a la participación en los beneficios generados por la explotación comercial de la imagen, habrá que atender a lo que determinen los convenios colectivos o los contratos de cada uno de ellos¹⁵.

Con respecto a las formas de explotación de los derechos de imagen habrá que realizar una distinción entre los deportistas individuales y aquellos profesionales de los deportes de carácter colectivo.

En el caso de los deportistas individuales, la práctica de explotación habitual suele ser que lo haga el propio deportista, no obstante, tiene diferentes maneras de hacerlo; la primera de ellas es directamente y la segunda a través de sociedades a las que previamente el deportista ha cedido tales derechos y con las que ha suscrito un contrato de naturaleza mercantil, con el fin de que la empresa se encargue de explotarlo. Es lo que sucede en deportes como el tenis o el mundo del motor¹⁶.

Por lo que se refiere a los deportes colectivos, en los que son equipos quienes participan en las distintas competiciones, es habitual que estos derechos de imagen se cedan a los clubes, pasando a ostentar estos la titularidad de los derechos de imagen de los deportistas que forman parte de cada club. De este modo, la cesión se produce en virtud de los contratos de trabajo que suscriben clubes y deportistas o de los convenios colectivos que traten de ello, aunque debe mencionarse que, en ocasiones se firman en contratos separados considerándose a veces conceptos salariales y otras extrasalariales, lo que puede denotar la laboralidad o mercantilidad de la cesión, por lo que habrá que atender a cada caso en particular para determinarlo¹⁷.

El tratamiento de los ingresos por este concepto es algo complejo, ya que no sólo existe la diferencia entre que sea salarial o extrasalarial, sino que además dentro de los mismos existen diferentes fórmulas, como pudiera ser la participación en un porcentaje de lo que obtenga el club por la cesión, una cantidad a tanto alzada, un segundo contrato con el

¹⁵ Artículo 7. tres del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

¹⁶ MONTES, Beatriz. (2022). “La explotación económica del deporte (...)”, *op. cit.* p. 641.

¹⁷ MONTES, Beatriz. (2022). “La explotación económica del deporte (...)”, *op. cit.* p. 642.

club que verse sobre esto, o incluso que exista la intermediación de una sociedad tercera¹⁸.

En el ámbito de la explotación comercial de los derechos de imagen en el mundo del deporte, hay que hacer mención también el patrocinio deportivo, dado que en ocasiones se hace uso de la imagen de los deportistas para publicitar determinados productos. Esto consiste en que el deportista suscribe un contrato por el que publicita las marcas o signos distintivos de una determinada empresa a cambio de una contraprestación¹⁹.

Además, existe la posibilidad de que las entidades cesionarias de los derechos de imagen de determinados deportistas, las gestionen de tal forma que otorguen licencias de explotación a empresas dedicadas al entretenimiento deportivo como podría ser el caso de las colecciones de cromos de fútbol²⁰.

A efectos del tema a tratar en este trabajo de fin de grado, el propio TEAC ha mencionado que el derecho a la propia imagen, aunque irrenunciable o intransferible de manera global o absoluta, es susceptible de ser “limitado” de forma voluntaria y parcial, obteniendo como contraprestación por ello, dinero o cualquier otra ventaja material²¹.

4. RÉGIMEN FISCAL DE LOS DERECHOS DE IMAGEN DE LOS DEPORTISTAS

En este apartado se analizarán las consecuencias tributarias que tiene la obtención de rendimientos económicos en razón de sus derechos de imagen por parte de las personas deportistas.

De la manera en la que se ha descrito, la obtención de rendimientos económicos por la explotación de los derechos de imagen de los deportistas, puede ser muy variada. Por esta misma razón, el objeto de estudio de este apartado es la tributación de las diferentes maneras, tanto de deportistas individuales, como de aquellos que se dedican a los deportes colectivos, así como la vía laboral a través de contratos de trabajo, la vía mercantil, con o sin la intermediación de terceros, etc.

¹⁸ LLOMPART BENNÀSAR, Magdalena. (2020). “Las retribuciones de los deportistas profesionales”. En Enrique Ortega Burgos, Miguel María García Caba, *Derecho deportivo 2020*, p. 80. Tirant lo Blanch. <https://biblioteca-nubedelectura-com.ehu.idm.oclc.org/cloudLibrary/ebook/show/9788413367248>

¹⁹ MONTES, Beatriz. (2022). “La explotación económica del deporte (...)”, *op. cit.* p. 643.

²⁰ PINA, Carolina. y MESA, Cristina. (2012). “La Explotación Comercial de la Imagen en las Industrias del Deporte y del Entretenimiento”. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº. 7, pp. 108-109.

²¹ Resolución TEAC (JT 1999/1915) 00/9283/1996, de 17 de noviembre de 1999.

A pesar de los diferentes tributos que puedan gravar esta clase de beneficios derivados de la imagen, el objeto de análisis principal de este epígrafe, no es otro que su imposición directa, a través del IRPF. Esto se fundamenta, en que constituye el núcleo de su tributación.

4.1 Sujeción a gravamen de los derechos de imagen como capacidad económica en España

Como se ha mencionado anteriormente, la vertiente patrimonial del derecho a la propia imagen faculta a los deportistas a obtener rendimientos económicos por ello. Ahora bien, como también se ha analizado, la forma de la explotación puede ser muy diversa y compleja, es por esto que la obtención de beneficios por este concepto da lugar a que tanto el deportista como terceros que puedan explotar su imagen, sean sujetos pasivos y contraigan las obligaciones tributarias de diferentes impuestos.

Bien es cierto que, a efectos tributarios, donde hay una mayor problemática en el tratamiento de los rendimientos generados por la explotación de los derechos de imagen es en el IRPF, en el IS, además de en el IRNR. No obstante, resulta conveniente hacer mención de que la explotación comercial de la imagen, en el seno de la práctica deportiva profesional tiene trascendencia para otros impuestos, incluso de naturaleza local o municipal.

En primer lugar, por lo que a la fiscalidad estatal y de los territorios forales se refiere, podemos encontrar, por su gran relevancia, aquellos impuestos que gravan la renta de las personas. Así, tanto la LIRPF²², como la NF 13/2013 de Bizkaia²³, la NF 3/2014 de Gipuzkoa²⁴, la NF 33/2013²⁵ de Araba y el DFL 4/2008²⁶ de Navarra recogen como rendimientos sujetos a gravamen los que procedan de la cesión del derecho a la explotación de la imagen.

²² Artículo 25.4 d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

²³ Artículo 37 d) de la Norma Foral de Bizkaia 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

²⁴ Artículo 37 d) de la Norma Foral de Gipuzkoa 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

²⁵ Artículo 37 d) de la Norma Foral de Araba 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

²⁶ Artículo 30.3 d) del Decreto Foral Legislativo de Navarra 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por lo que al IRNR respecta, al igual que con el IRPF, la norma que rige en territorio común, la LIRNR²⁷, así como las normas que rigen en los distintos territorios forales de Bizkaia²⁸, Gipuzkoa²⁹ y Araba³⁰ establecen que se considerarán rendimientos obtenidos en cada uno de los territorios, cuando la contraprestación sea satisfecha por personas o entidades residentes en España, o en cada uno de los Territorios Históricos, respectivamente, o por establecimientos permanentes radicados en los mismos.

Asimismo, esta clase de rendimientos puede tener trascendencia también en la imposición indirecta, mediante el IVA, pero requiere de cierta precisión. Las diferentes operaciones que traten sobre la explotación comercial de los derechos de imagen es evidente que tendrían que considerarse como prestaciones de servicios, dado que las entregas de bienes se encuentran reservadas para los bienes corporales, supuesto que no se produce. Es cierto que la propia LIVA, encuadra como prestaciones de servicios las operaciones de cesión de diferentes de derechos de la propiedad intelectual o industrial como marcas, patentes o derechos de autor, sin embargo incluir aquí las cesiones para la explotación de los derechos de imagen resulta bastante discutible³¹.

Tal y como se deduce del tenor literal del art. 4 de la Ley 32/1992 del IVA, quedan sujetas a este impuesto las prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Por su parte, el art. 5.Uno c) de la misma ley establece que las sociedades mercantiles se reputan empresarios. Esto lleva a concluir que en los casos, no poco frecuentes, en los que los derechos de imagen son explotados a través de una empresa tercera, cesionaria de los mismos e interpuesta entre el titular y el pagador, la prestación que se le abone estará sujeta al IVA³².

En referencia a la tributación municipal se podría hacer una breve mención al IAE, dado que tal y como establece el TRLRHL³³ este impuesto grava la mera realización de

²⁷ Artículo 13.1 f) 3º del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

²⁸ Artículo 13.2 h) b`) de la Norma Foral de Bizkaia 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

²⁹ Artículo 13.2 h) b`) de la Norma Foral de Gipuzkoa 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

³⁰ Artículo 13.2 h) b`) de la Norma Foral de Araba 21/2014, de 18 de junio, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

³¹ Artículo 11.Dos.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

³² JIMÉNEZ COMPAIRED, Ismael. (2001). *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*. Marcial Pons.

³³ Artículo 78.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

actividades empresariales, profesionales o artísticas lo que, en un principio, no excluiría la explotación de los derechos de imagen como actividad económica sujeta al mismo. Lo que resulta llamativo del hecho imponible de este impuesto, es que al referirse únicamente al mero ejercicio de la actividad, no requiere que exista obtención de lucro ni ánimo de lucro, aunque es algo muy inhabitual en el tema que estamos tratando³⁴.

Una vez realizado este somero examen sobre las diferentes aristas del sistema tributario, que pueden verse involucradas en la imposición sobre la explotación comercial de los derechos de imagen de los deportistas profesionales, es conveniente detallar de nuevo que el análisis de este trabajo se centra en la imposición directa sobre los mismos, a través del IRPF, de forma principal. Esto es, se continuará con el análisis teniendo en cuenta los derechos de imagen de aquellos deportistas que residen en España, dejando para otra ocasión su análisis para el IRNR. Respecto al IS, no se dejará completamente de lado, ya que es un impuesto que tiene muchas implicaciones a la hora de obtener los rendimientos derivados de los derechos de imagen. Finalmente, y en alusión a las tributaciones indirecta y municipal, su examen queda aparcado por presentar una menor problemática en la realidad.

4.2 Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los derechos de imagen

Para comenzar, es conveniente resaltar, que este asunto ha presentado una gran complejidad para nuestro sistema tributario. Es por ello que ha sufrido una gran evolución, puesto que hasta hace unos años, estos rendimientos eran considerados de trabajo, por generarse en el seno de la relación laboral entre los deportistas y sus clubes, sin embargo, cuando las cifras de los beneficios por los derechos de imagen aumentaron, se empezaron a adoptar distintas modalidades para su explotación como los contratos extralaborales con los clubes o el recurso a grandes entramados societarios, para poder sacar un máximo beneficio a costa de reducir la tributación.

Aunque resulte una obviedad, es necesario recordar que para que estos deportistas tributen por el IRPF, tendrán que permanecer más de 183 días en territorio español o que el núcleo principal de sus actividades económicas esté radicado en España³⁵.

³⁴ LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan y LÓPEZ MOLINO, Antonio María (2013). *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, p. 78. Tirant lo Blanch.

<https://biblioteca-nubedelectura-com.ehu.idm.oclc.org/cloudLibrary/ebook/show/9788490336243>

³⁵ Artículo 9.1 a) y b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En este epígrafe el eje central de examen no es otro, que la tributación de los rendimientos que obtienen los deportistas por la explotación de sus derechos de imagen. Aunque resulta pertinente comentar que estos beneficios pueden provenir de diferentes pagadores y de distintas maneras. Así, un deportista estará obteniendo unos ingresos en virtud de la explotación de su imagen cuando participe en una competición que tenga una gran difusión televisiva, cuando realice anuncios publicitarios, así como cuando aparezca en revistas. Es muy importante, para determinar de qué forma va a resultar obligado tributario por la obtención de rentas de este tipo, saber que tipo de contratos ha estipulado para ello, bien sean con su club empleador, bien con sociedades terceras, dado que dependiendo del caso esos rendimientos se podrán clasificar de diferente forma, de acuerdo con la normativa tributaria.

La explotación comercial de los derechos de imagen, como bien se ha mencionado con anterioridad, generan unos beneficios que resultan gravados mediante el IRPF, no obstante, habrá que atender a si hay cesión o no y a la procedencia de esos ingresos. En función de esto último: los rendimientos serán de trabajo, si el deportista es retribuido por ello en el seno de la relación laboral con su club; también podrán resultar rendimientos de actividades económicas, si es un deportista que compite de forma individual sin necesidad de pertenecer a ningún club ni entidad deportiva; pueden incardinarse dentro de los rendimientos del capital mobiliario, cuando haya una cesión de la explotación; o finalmente se pueden gravar mediante el régimen de imputación de rentas, si estos derechos se ceden a una sociedad.

Por todos estos motivos resulta conveniente, ir analizando las características que debe presentar la explotación comercial de la imagen para que se califique como un rendimiento u otro y es lo que se desarrollará en los siguientes subapartados.

4.2.1 Rendimiento de trabajo

Es el primero de los rendimientos que aparecen en la LIRPF. En el caso de los deportistas profesionales, obtendrán esta clase de rendimientos cuando deciden prestar por cuenta ajena su trabajo para entidades o clubes deportivos, suscribiendo para ello un contrato de naturaleza laboral. Todas las cantidades que perciban por este tipo de contratos tributarán como rendimientos de trabajo en el IRPF.

Previo desarrollo de los derechos de imagen, cabe hacer unas aclaraciones sobre los rendimientos del trabajo. La LIRPF y las diferentes normativas forales, de Bizkaia³⁶, Araba³⁷, Gipuzkoa³⁸ y Navarra³⁹, de este impuesto catalogan los rendimientos de trabajo de la siguiente manera: “Se considerarán rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”⁴⁰. En concreto, puede decirse que todo lo que se paga a los deportistas profesionales, con motivo del contrato suscrito con el club o entidad deportiva, bien sea en dinero, bien sea en especie, lo que puede englobar los derechos de imagen.

También resulta interesante, que de acuerdo con algunos convenios colectivos, que regulan las relaciones laborales en determinadas disciplinas deportivas colectivas, los ingresos derivados de la explotación de la imagen provenientes del club tienen la consideración de salario, y en consecuencia de rendimientos de trabajo. En este sentido encontramos que el art. 20 del Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional, entre los conceptos salariales que constituyen la retribución de un futbolista profesional, da cabida a que se incluyan los derechos por explotación de imagen⁴¹. Otro convenio que se ha pronunciado en este sentido, es el Convenio colectivo para la actividad del ciclismo profesional, que en su artículo 17 incluye directamente, dentro de los conceptos retribuidos y considerados como salario, los obtenidos por los derechos de imagen⁴².

A la vista de estas disposiciones, es bastante claro que, en un principio, los ingresos derivados de la explotación de los derechos de imagen de los deportistas se contabilizan como salario, y este tributa en el IRPF como rendimiento de trabajo. Es decir, los

³⁶ Artículo 15 de la Norma Foral de Bizkaia 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

³⁷ Artículo 15 de la Norma Foral de Gipuzkoa 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

³⁸ Artículo 15 de la Norma Foral de Araba 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

³⁹ Artículo 13 del Decreto Foral Legislativo de Navarra 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴⁰ Artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴¹ Artículo 20 del Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional, de 23 de noviembre de 2015. (BOE núm. 293, de 8 de diciembre de 2015, p. 116107).

⁴² Artículo 17 del Convenio colectivo para la actividad del ciclismo profesional, de 17 de marzo de 2010. (BOE núm. 79, de 1 de abril de 2010, p. 30493).

beneficios obtenidos por este concepto que el club retribuye al deportista tributan como rendimiento de trabajo en este impuesto. Ahora bien, es un tema complejo y en el que hay que ahondar más porque genera bastantes conflictos.

En los términos exactos de la LIRPF, se puede deducir sencillamente que los rendimientos que obtienen los deportistas por parte de su club, son considerados rendimientos de trabajos. Esto se debe a que esta Ley expresa que las retribuciones que derivan de relaciones laborales de carácter especial, serán consideradas como rendimientos de trabajo⁴³.

Un ejemplo que ilustra esto es el del Convenio colectivo para la actividad del fútbol profesional, que establece que cuando no exista una cesión a terceros de la explotación de los derechos de imagen del deportista, la cantidad que el club le satisfaga por la utilización de su imagen con fines económicos, tendrá la consideración de concepto salarial, aunque se requiere el pacto previo, individual o colectivo, de dicha cantidad⁴⁴.

Este es el sentido en el que se pronuncian algunos autores, como GONZÁLEZ DEL RÍO, J.M., que concluye que en el supuesto de no existir de cesión a entidad mercantil alguna de la explotación de los derechos de imagen, esto es, que la explotación sea directa, la retribución será de naturaleza salarial y en consecuencia, considerada como rendimiento de trabajo⁴⁵.

Sin embargo, sólo existe consenso alrededor de que los rendimientos por la explotación de la imagen de los deportistas sean rendimientos de trabajo, cuando estos rendimientos provengan únicamente del club para el que presta sus servicios por cuenta ajena, es decir, con el que tiene una relación de naturaleza laboral.

Aunque hasta el momento puede deducirse fácilmente que los rendimientos mencionados se consideran rendimientos de trabajo, otros autores hacen alusión a la definición de los rendimientos de capital mobiliario para debatir esta postura, sin que exista un consenso. Y es que como dice la LIRPF; se consideran rendimientos del capital inmobiliario, los que procedan de la cesión de la explotación del derecho de imagen así como los que provengan de la autorización o consentimiento del deportista

⁴³ Artículo 17.2 j) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴⁴ Artículo 28 del Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional, de 23 de noviembre de 2015. (BOE núm. 293, de 8 de diciembre de 2015, p. 116107).

⁴⁵ GONZÁLEZ DEL RÍO, José María. (2012). "Derecho de imagen del futbolista profesional y jurisdicción competente". *Revista Doctrinal Aranzadi Social*, nº. 1, p. 2.

para su uso, salvo que esta posible cesión se produzca en el seno de una actividad económica⁴⁶.

Para algunos autores, no existe confusión alguno respecto a su calificación como rendimientos de trabajo, siempre que concurren determinados requisitos legales. Tales como que la utilización de la imagen sea consustancial al desempeño del trabajo del deportista, por ejemplo en la retransmisión de competiciones, que esas rentas no provengan de un tercero que interfiera en la relación laboral entre deportista y club, y por último, que el club de un uso que se corresponda con el desempeño de las funciones del deportista, contenidas en su contrato⁴⁷.

El problema que suscita la calificación entre rendimientos de trabajo o rendimientos de capital mobiliario, entre una parte de la doctrina, no tiene debate para el caso de que la cesión del derecho de imagen tenga origen en una relación por cuenta ajena o por cuenta propia, siempre que no haya intermediarios, o sea, una cesión directa al club por parte del deportista, sólo podrá tener carácter de rendimiento de trabajo cuando la relación sea laboral, o de rendimiento de actividad económica, cuando la relación sea de carácter mercantil⁴⁸.

En opinión de otros autores, la consideración como rendimientos de trabajo es indiscutible incluso en el caso de que haya una tercera sociedad intermediaria, ya que contemplan que no puede haber una disociación entre la cesión de la imagen y los servicios laborales prestados por el deportista, ni lógicamente de la contraprestación obtenida por el club⁴⁹.

Ante este debate sobre la calificación de los rendimientos que derivan de la explotación de la imagen, es de interés el análisis realizado por el TS. Al referirse a la posible calificación, hace alusión a las repercusiones dependiendo de esta y de qué manera resultan más beneficiosas. Si se considera que estos rendimientos tienen naturaleza extra salarial, las cantidades tendrán beneficios fiscales como el hecho de estar menos

⁴⁶ Artículo 25.4 d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴⁷ PLAZA Y JABAT, María Soledad. (1997). “El derecho a la imagen, su naturaleza y explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario”. *Crónica Tributaria*, nº. 81, pp. 87-100.

⁴⁸ CORCUERA TORRES, Amable y CAZORLA PRIETO, Luis María. (1999). *Los Impuestos del Deporte*. Aranzadi.

⁴⁹ MAGRANER MORENO, Francisco José. (2019). *La imposición sobre las rentas obtenidas en España por artistas y deportistas*. (1ª ed.), p. 120. Tirant lo Blanch.

<https://biblioteca-nubedelectura-com.ehu.idm.oclc.org/cloudLibrary/ebook/show/9788413130354>

sometidas a retenciones, sin embargo su no consideración como salario, puede tener repercusiones más perjudiciales a efectos salariales y de Seguridad Social⁵⁰.

A continuación, se procede a examinar la calificación de estos rendimientos, en el caso de que intervenga una sociedad tercera entre el club empleador y el deportista profesional, pues es una práctica a la que se ha recurrido en numerosas ocasiones.

Ante este escenario nuestro sistema tributario se ha encontrado con un gran reto; las sociedades interpuestas entre los deportistas y los clubes para esa explotación de los derechos de imagen. La operativa consiste en lo siguiente: en primer lugar, el deportista cede a la sociedad los derechos para explotar su imagen, posteriormente cuando el deportista suscribe el contrato de trabajo con el club, simultáneamente, el club suscribe otro contrato con la sociedad en cuestión, cuyo objeto no es otro que la cesión, a cambio de una contraprestación, de los derechos de imagen. De esta manera, es a la sociedad a quien se abonan las cantidades correspondientes a estos rendimientos, y finalmente esta se los hace llegar al deportista.

El objetivo de esto, es que esos ingresos, los tribute la sociedad en el IS, con sus correspondientes tipos menores, en vez de que lo hagan en el IRPF del deportista en forma de rendimientos de trabajo. Esta práctica, además, ahorra al Club sus obligaciones tributarias de practicar sobre estos montantes de dinero, las retenciones pertinentes.

Sobre esta cuestión, la doctrina ha precisado que las retribuciones pagadas a las sociedades por los derechos de imagen de los deportistas, previa cesión por parte de estos, provenientes de los clubes deportivos tendrán la consideración de rendimiento de trabajo. Esta consideración, se basa en que la relación que une al club pagador con el deportista, cedente de sus derechos de imagen, es de naturaleza laboral y no puede ser cedida a terceros. Además, se añade que la cesión para la explotación de los derechos de imagen es inherente al contrato laboral que une a deportista y club, pues resulta esencial para el desarrollo de las funciones del deportista, dado que además de ser de carácter deportivo, tiene también connotaciones de participación en un espectáculo⁵¹.

Esta es la línea seguida por el TEAC, que establece que la cesión de imagen al club empleador, resulta consustancial a la naturaleza de este tipo de empleo, además de al

⁵⁰ STS 8634/2012 (Sala 4ª, de lo Social), de 26 de noviembre de 2012.

⁵¹ SIMÓN ACOSTA, Eugenio. (2000). "Cesión de derechos de imagen". *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº. 17, p. 1

contrato de trabajo. Determina también que este trabajo es deporte y espectáculo, en tanto que hay un público que evalúa el desempeño. Finalmente argumenta que es esto lo que supone la explotación de la imagen por parte del club. Yendo más allá, para este órgano la causa del contrato laboral de un deportista con un club es sumado al desempeño de su actividad deportiva, la utilización de su imagen en el seno de esa actividad. Finalmente, afirma que cuando el club paga a una sociedad tercera, está cumpliendo sus obligaciones de carácter laboral con el jugador y no las que haya podido contraer con la sociedad, pues se trata de una renta de trabajo, sometida a retención y que tributa en el IRPF como rendimiento de trabajo⁵².

Esta tesis la ha seguido el TS en una de sus sentencias, aunque deja claro que si existen otras vías para los deportistas de explotar sus derechos de imagen, sin la intervención de su club empleador. Así, establece: “Es cierto que el contrato laboral entre el jugador y el club incluye la cesión del derecho a la explotación de su imagen dentro del ámbito de las actuaciones deportivas en las que participe el Club, pero esta tesis no puede predicarse fuera del ámbito deportivo. El jugador es contratado para que desarrolle una relación laboral dentro de dicho ámbito, donde su imagen va a ser difundida al público en general, por lo que cabe afirmar que cuando se firma el contrato laboral se puede entender implícita la cesión de la imagen” Seguidamente, aclara que este contrato de trabajo no autoriza al uso de la imagen del deportista fuera de eventos deportivos, mencionando que es posible explotar la imagen al margen de la relación laboral, con intervención de una sociedad tercera, por lo que la calificación requiere de las circunstancias de cada caso concreto⁵³.

La problemática de la calificación de los ingresos por la explotación de los derechos de imagen, como rendimientos de trabajo o como rendimientos de capital mobiliario, ha dado lugar a su aclaración y corrección por parte de los tribunales.

Bajo el punto de vista de la doctrina mencionada anteriormente, en las relaciones con tres sujetos para la explotación de la imagen, no tiene sentido calificar dichos ingresos siempre como rendimientos de capital mobiliario, dado que atendiendo a la naturaleza del contrato y la actividad del cedente, estos podrán ser rendimientos de trabajo, de capital mobiliario e incluso de actividades económicas⁵⁴.

⁵² Resolución TEAC (JT 2000/1525), de 21 de julio de 2000.

⁵³ STS 3719/2008, (Sala 3ª, de lo Contencioso), de 25 de junio de 2008.

⁵⁴ SIMÓN ACOSTA, Eugenio. (2000). “Cesión de derechos de imagen (...)”. *op. cit.* p. 1

En otros casos, en los que con este único fin de evadir impuestos, la sociedad es simulada, respecto a la relación trilateral y los contratos que tratan de probar su veracidad, el TS ha afirmado que resultan irrelevantes los contratos de naturaleza mercantil, suscritos entre el Club y la sociedad cesionaria. La razón principal, radica en que el *modus operandi* es la suscripción de un contrato de naturaleza laboral entre club y deportista, y de forma simultánea, un contrato entre la sociedad cesionaria de los derechos para explotar la imagen del deportista y el club, actuando el primero como representante de la sociedad para suscribirlo. Ante esto, el Tribunal concluye que esas rentas no están sujetas al IS, sino al IRPF, calificándolas como rendimientos de trabajo⁵⁵.

Ante esta forma de “acordar” la forma para la tributación de los derechos de imagen de los deportistas, el TS fija unos criterios para determinar que se trata de una estrategia de evitar la calificación como rendimientos de trabajo, evadiendo así el IRPF; en primer lugar, la contratación por cuenta ajena del jugador por parte del club, en segundo lugar, la suscripción de un contrato entre el club y otras empresas para que estas le cedan los derechos de imagen de los jugadores contratados, en tercer lugar, la circunstancia de que en estos casos dichas empresas cedentes sean representadas por los propios jugadores, y con dichas facultades se produzca la cesión al club, y en última instancia que en las cláusulas de estos contratos, se recoja que los impuestos derivados de la cesión correrán a cargo de estas empresas. Además de esta forma, el club se desentiende de practicar las correspondientes retenciones sobre las rentas del trabajo⁵⁶.

No obstante, hay algún autor, que en referencia a algunas sentencias de la AN⁵⁷, se muestra bastante crítico con la calificación como rendimientos de trabajo, en los casos de concurrencia de una sociedad interpuesta, exigiendo que ha de probarse la entrada irregular de los ingresos derivados por la explotación de la imagen que satisface el club, al patrimonio del deportista. No pudiendo concluir, que esta se ha producido, fruto de una simulación, cuando por ejemplo el deportista es retribuido mediante el pago de dividendos, por ejemplo⁵⁸.

⁵⁵ STS 4189/2008, (Sala 3ª, de lo Contencioso), de 1 de julio de 2008.

⁵⁶ STS 7477/2009, (Sala 3ª, de lo Contencioso), de 16 de noviembre de 2009.

⁵⁷ Sentencias de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso) 3706/2002, de 13 de junio de 2002 y 4240/2002, de 4 de julio de 2002.

⁵⁸ TOVILLAS MORÁN, José María. (2003). “Comentarios a la calificación jurisprudencial de las rentas por la explotación de derechos de imagen”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº. 12, p. 4.

4.2.2 Rendimiento de capital mobiliario

Los rendimientos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen también pueden ser calificados como rendimientos de capital mobiliario, a efectos de su tributación en el IRPF. La propia normativa de este impuesto, tanto del territorio común⁵⁹ como de los territorios forales de Bizkaia⁶⁰, Gipuzkoa⁶¹, Araba⁶² y Navarra⁶³, hace posible esto al considerar así los ingresos que procedan del derecho a explotar la imagen, o de los casos en que medie autorización consentimiento para su uso, excluyendo el caso en que se produzca en el ámbito de una actividad económica la cesión. Esta disposición legal puede dar lugar, a pensar que en una amplia mayoría de los casos los rendimientos por la explotación de los derechos de imagen, sean considerados rendimientos de capital mobiliario. Por ello como se menciona con anterioridad, parte de la doctrina remarca que tanto la cesión, como la autorización o el consentimiento para usar los derechos de imagen de deportistas, puede generar también rendimientos de trabajo y de actividades económicas⁶⁴.

Ante esto, se puede afirmar que esta es la calificación de esta clase de beneficios, cuando exista una cesión del derecho a la explotación, o cuando se formalice y autorice su utilización, siempre y cuando no se dé en el ámbito de una actividad económica o relación laboral, puesto que en estos casos se calificará de rendimientos de actividades económicas o rendimientos de trabajo, respectivamente.

Dejando de un lado los casos en que media una relación laboral, el deportista profesional que cede su imagen puede obtener rendimientos de capital mobiliario, en el caso de que la cesión tenga lugar sin vincular contractualmente a cedente y cesionario⁶⁵.

En este escenario, nos encontramos ante dos posibilidades. La primera de ellas es que el deportista, como persona titular del derecho de imagen, la explote directamente mediante su cesión, a las empresas que estén interesadas en ella. Pero esto no puede ser ni en el seno de una relación de prestación de servicios por cuenta propia, como por

⁵⁹ Art. 25.4 d) Ley 35/2006.

⁶⁰ Art. 37 d) NF de Bizkaia 13/2013.

⁶¹ Art. 37 d) NF de Gipuzkoa 3/2014.

⁶² Art. 37 d) NF de Araba 33/2013.

⁶³ Artículo 30.3 d) DFL de Navarra 4/2008.

⁶⁴ CORDERO SAAVEDRA, Luciano. (2003). “Las cuantías abonadas por entidades deportivas a cesionarias de derechos de imagen de deportistas profesionales y el supuesto de su calificación jurídico-tributaria como rendimientos de trabajo”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº.2, p. 1.

⁶⁵ CORCUERA TORRES, Amable. y CAZORLA PRIETO, Luís María. (1999). *Los Impuestos del Deporte (...)*, op. cit. p. 235.

ejemplo con un contrato de arrendamiento de servicios, ni tampoco cuando medie una relación de trabajo por cuenta ajena, con un contrato laboral, ya que la calificación será diferente⁶⁶. La segunda de las posibilidades, es que el deportista ceda a una sociedad tercera el derecho a explotar su imagen, pero los rendimientos que obtenga por este concepto mediante esta fórmula de intervención de un tercero, no podrán guardar relación, ni con sus rendimientos de actividades económicas ni con los de trabajo.

Y es que estas conclusiones a las que llega la doctrina, son fácilmente deducibles de la propia LIRPF, en la exclusión que hace, a la hora de reconocer estos rendimientos por la explotación y cesión de la explotación del derecho de imagen como rendimientos de capital mobiliario, de que procedan del ámbito de una actividad económica⁶⁷

Otros autores inciden en que en este caso si pueden diferenciarse los ingresos obtenidos de la explotación de la imagen, de los rendimientos de trabajo, dado que la cesión que se produce entre el deportista y la otra parte interesada en dicha cesión, no encuentra su fundamento en una relación de carácter laboral o mercantil de arrendamiento de unos servicios profesionales deportivos. Lo exponen de la siguiente manera; “los rendimientos de capital mobiliario se obtienen cuando la cesión se produce sin existir vínculo contractual o relación por cuenta propia, para su explotación posterior, por sí o por medio de una persona interpuesta”⁶⁸.

Un ejemplo de caso en el que nos encontramos ante un rendimiento de capital mobiliario derivado de la cesión de los derechos de imagen, es cuando el propio deportista la explota directamente y formaliza contratos con empresas de publicidad, a las que autoriza que utilicen su imagen, algunos autores asimilan esta cesión, a la que produce en virtud de los contratos de cesión de propiedad intelectual y de derechos de autor⁶⁹.

En alguna sentencia del TS se admite la disociación a la hora de explotar los derechos de imagen, no obstante, para que la calificación de los ingresos, en virtud de ello, sea de

⁶⁶ GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, María Jesús. (2017). “La tributación de la explotación de los derechos de imagen de deportistas a través de entidades interpuestas”. En Ignacio Jiménez Soto y José Luís Pérez-Serrabona González, *Los retos del deporte profesional y profesionalizado en la sociedad actual*, p. 219. Reus S.A.
<https://elibro-net.ehu.idm.oclc.org/es/ereader/eHu/46689>

⁶⁷ Art. 25.4 d) Ley 35/2006.

⁶⁸ CORCUERA TORRES, Amable. y CAZORLA PRIETO, Luís María. (1999). *Los Impuestos del Deporte (...)*, op. cit. p. 236.

⁶⁹ FALCÓN Y TELLA, Ramón. (1998). “Régimen tributario de los derechos de futbolistas y deportistas”. *Revista Española de Derecho Deportivo*, nº. 9, pp. 5-6.

rendimientos capital mobiliario, y por tanto, su tributación como tales, se exige que la cesión de los derechos del deportista profesional a entidades se refiera a los derechos de imagen que no sean relativos a su actividad deportiva profesional⁷⁰.

En alusión a que el deportista ceda la explotación de sus derechos de imagen a una sociedad tercera, los ingresos derivados de esta explotación y no relativos a la actividad son retribuidos a la sociedad cesionaria, pues en definitiva son cantidades que se acaban pagando al deportista titular de los derechos de imagen, a través de estas sociedades, pero que no se encuentran relacionadas con la actividad profesional que viene realizando⁷¹. Ahora bien, estas sociedades cesionarias y los contratos suscritos con las mismas requieren de cierta veracidad, ya que si no estaríamos ante una simulación.

Es importante mencionar que esta calificación como rendimientos del capital mobiliario, no implica una ventaja en cuanto a la aplicación de los tipos de gravamen correspondientes. Esto se debe a que los rendimientos de capital mobiliario derivados de la cesión de la explotación del derecho de imagen forman parte de la renta general y no de la renta del ahorro, como bien indica la LIRPF⁷².

En resumen, al igual que con los rendimientos de capital de trabajo con los de capital mobiliario, los ingresos recibidos por la explotación de los derechos de imagen, puede dar lugar a entramados societarios con finalidades evasivas, pero lo que se puede concluir de este análisis, es que para que sean considerados rendimientos de capital mobiliario, bien su gestión sea directa o bien mediante cesión es que los ingresos deberán provenir de una explotación ajena a su empleo deportivo o actividad deportiva profesional.

4.2.3 Rendimiento de actividades económicas

La característica principal de este rendimiento es que el deportista no está sometido a ningún tipo de relación laboral con algún club o entidad deportiva, dado que a la hora de competir, gestiona sus recursos humanos y materiales para la obtención de su renta, es algo habitual en los deportistas que compiten individualmente, como podría ser en el

⁷⁰ STS 1477/2012, (Sala 3ª, de lo Contencioso), de 13 de marzo de 2012.

⁷¹ GONZÁLEZ DEL RÍO, José María. (2012). “Derecho de imagen del futbolista profesional y jurisdicción (...)”, *op. cit.* p. 3.

⁷² Artículos 45 y 46 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

mundo del tenis o del golf⁷³. Se trata de un rendimiento que no genera grandes problemas a la hora de su calificación.

Como se ha comentado en el subapartado anterior, la LIRPF caracteriza, con carácter general, como rendimientos de capital mobiliario los que procedan de la explotación de los derechos de imagen, no obstante, la propia ley excluye esta caracterización, cuando esos rendimientos sean obtenidos en el ámbito de una actividad económica⁷⁴.

En cuanto a la forma de definir los rendimientos de actividades económicas por las normativa estatal del IRPF, las características principales son las siguientes; que su procedencia sea del trabajo personal y del capital propio, que el propio contribuyente ordene por cuenta propia los medios materiales y necesarios para su obtención y que sea con la finalidad de intervenir directamente en la producción o distribución de bienes o servicios. Además, se hace hincapié en que serán considerados rendimientos de actividades económicas los procedentes de actividades deportivas⁷⁵. Las normativas vigentes del IRPF en los territorios forales de Bizkaia⁷⁶, Gipuzkoa⁷⁷, Araba⁷⁸ y Navarra⁷⁹ las caracterizan de la misma forma.

Las características más relevantes, son que el deportista desarrolle su actividad actuando como un empresario o por cuenta propia. También se exige que haya una ordenación propia de los medios personales y materiales necesarios para la obtención de dichas rentas⁸⁰.

Los deportistas, a parte de las contraprestaciones por participar y conseguir logros en las competiciones en las que forman parte, también las reciben por explotar su imagen. Estas últimas serán rendimientos de actividades económicas cuando no haya cesión a

⁷³ DELGADO GARCÍA, Ana María. (2008). “Régimen fiscal de los deportistas”. En Ana María. Delgado García, Rafael Oliver Cuello, Esteban Quintana Ferrer y Ángel Urquizu Cavallé, *Fiscalidad del deporte*, p. 202. Bosch.

<https://elibro-net.ehu.idm.oclc.org/es/ereader/ehu/52291>

⁷⁴ Art. 25.4 d) Ley 35/2006.

⁷⁵ Artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁷⁶ Artículo 24.1 de la Norma Foral de Bizkaia 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁷⁷ Artículo 24.1 de la Norma Foral de Gipuzkoa 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁷⁸ Artículo 24.1 de la Norma Foral de Araba 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁷⁹ Artículo 33.1 del Decreto Foral Legislativo de Navarra 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁸⁰ PLAZA DE DIEGO, Miguel Ángel. (2005). *Fiscalidad del derecho a la propia imagen*. Instituto de estudios fiscales.

terceros para ello, ni se haga en virtud de un contrato laboral, sino cuando el propio deportista la explota por sí mismo, a través de sus medios como el capital y el trabajo personal y cuando dicha explotación esté vinculada a su actividad deportiva por cuenta propia⁸¹.

De este modo, los beneficios obtenidos por la explotación de imagen serán considerados como rendimientos de actividades económicas, cuando el deportista además de realizar su actividad deportiva profesional como su actividad principal, de manera inherente a la misma explote su imagen. Como se ha mencionado podemos ver que desarrollan en este régimen su actividad los tenistas.

Este tipo de rendimientos es más habitual en los deportistas de competiciones individuales, pues serán estos mismos quienes obtengan rendimientos cuando desarrollen su actividad, de forma independiente y directa, sin tener vinculación alguna con clubes o entidades deportivas. Así lo señalan algunos autores, al decir que se considerarán rendimientos de actividades económicas, las cantidades que obtengan, por participar a título individual en alguna competición, los premios que deriven de su empeño en dichas competiciones o eventos deportivos y las remuneraciones que obtengan por explotar su imagen en el desarrollo del mismo⁸².

La razón de ser de esto, es que a la hora de explotar la imagen del deportista no interviene ningún club ni sociedad mercantil, sino que el propio deportista firma un contrato de prestación de servicios con el fin de participar en un determinado torneo deportivo y en el ámbito de dicha competición autoriza o cede a la organización el derecho a la explotación de su imagen, que generará unos rendimientos por participar en el mismo. Lo percibido por este motivo será calificado como un rendimiento de actividad económica, pues aunque sea la práctica deportiva la principal, la explotación de la imagen en este caso es inherente a la misma. Estamos ante la misma situación cuando el deportista suscribe directamente un contrato de arrendamiento de servicios con alguna empresa de publicidad, para rodar un anuncio por ejemplo⁸³.

⁸¹ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. (2000). “Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. En Perfecto Yebra Martul-Ortega (Coord.), César García Novoa (Coord.), Miguel Ángel Caamaño Anido (Coord.) y Antonio López Díaz (Coord.), *Estudios sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, pp. 637-638. Lex Nova.

⁸² MORÓN PÉREZ, Carmen. (2012). “La tributación de los deportistas”. *Anales de derecho*, nº. 30, p. 182.

<https://revistas.um.es/analesderecho/article/view/157161/142101>

⁸³ MORÓN PÉREZ, Carmen. (2012). “La tributación de los deportistas (...)”, *op. cit.* p. 180.

<https://revistas.um.es/analesderecho/article/view/157161/142101>

Para finalizar, con este subapartado, se puede afirmar que las contraprestaciones que el deportista profesional obtenga por la explotación por cuenta propia de su imagen, es decir, las que obtenga por perfeccionar contratos directamente con las sociedades interesadas en emplear su imagen para usos publicitarios o durante su participación en un evento deportivo, quedarán subsumidas en la categoría de los rendimientos de actividades económicas.

4.2.4 Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen

Como último tipo rendimiento, a la hora de calificar los ingresos que reciben los deportistas por la explotación de sus derechos de imagen, tenemos la imputación de rentas. Este viene regulado en las diferentes normas vigentes del IRPF de nuestro país, es decir, en la que resulta de aplicación a territorio común⁸⁴ y las correspondientes a los territorios forales de Bizkaia⁸⁵, Gipuzkoa⁸⁶, Araba⁸⁷ y Navarra⁸⁸. En virtud de esta normativa, aquellas personas sujetas al IRPF, deberán incluir en su base imponible, en concepto de imputación de rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen, aquellos ingresos derivados de tal cesión cuando su pago se efectúe a terceras personas.

Este régimen de imputación de rentas está previsto para los casos en que entre quien sea cesionario de los derechos de imagen del deportista, porque la actividad que va a desarrollar así lo requiere, y el propio deportista, haya una sociedad o persona interpuesta que obtenga las contraprestaciones de esa relación. Lo que se busca es que sea el deportista, titular de los derechos de imagen, quién tenga que declarar en su IRPF, esas contraprestaciones que haya recibido la sociedad interpuesta. Bien es cierto que han de darse ciertos requisitos.

Las tres circunstancias que han de concurrir para que estos rendimientos, por la explotación comercial de los derechos de imagen, queden sujetos a este régimen de imputación de rentas son las siguientes: En primer lugar, la cesión del derecho a explotar su imagen, o que se haya consentido o autorizado a su utilización a una persona

⁸⁴ Artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁸⁵ Artículo 51.2 e) de la Norma Foral de Bizkaia 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁸⁶ Artículo 51.2 e) de la Norma Foral de Gipuzkoa 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁸⁷ Artículo 51.2 e) de la Norma Foral de Araba 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁸⁸ Artículo 51.3 d) del Decreto Foral Legislativo de Navarra 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

o entidad residente o no residente, siendo indiferente que la persona física sea contribuyente. En segundo lugar, que el deportista preste sus servicios a una entidad o persona en el marco de una relación laboral. En tercer lugar, que esta última persona o entidad, que emplee al deportista, o cualquier otra persona o entidad vinculada a ella en los términos del art. 16 de la LIS, haya obtenido la cesión del derecho a la explotación, o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen del deportista, mediante actos concertados con esa primera persona o entidad cesionaria residente o no residente⁸⁹.

No obstante, se excluye la aplicación de la imputación de rentas al deportista, primero y lógicamente cuando la última cesión se produzca en el ámbito de una actividad económica, y en segunda instancia, la propia LIRPF excluye la aplicación, cuando los rendimientos de trabajo obtenidos por el deportista en el periodo impositivo, supongan el 85% o más de la suma de la contraprestación por los rendimientos de trabajo y la contraprestación por la cesión de los derechos de imagen⁹⁰. En consecuencia, para la aplicación de este régimen, está el último requisito de que las cantidades satisfechas al deportista sean superiores al 15% de lo que obtiene de su entidad deportiva o club empleador, es lo que en la jerga tributaria se ha conocido como la “regla 85-15”.

Ante la complejidad de este régimen procede hacer una síntesis de los requisitos para su aplicación:

1. Ser contribuyente del IRPF.
2. Que siendo residente o no, es decir contribuyente o no, haya habido una cesión, por el deportista, el derecho a la explotación de su imagen a un tercero (entidad o persona) sea o no residente.
3. Que exista una relación laboral con un club o entidad deportiva, que lleve aparejada la explotación del derecho de imagen.
4. Que ese club o entidad deportiva empleadora, haya obtenido la cesión de los derechos de explotación de la imagen del deportista que contrata, mediante relaciones con la primera entidad o persona cesionaria. Todo ello en los términos del art. 16 de la LIS.

⁸⁹ Arts. 92.1 a), b) y c) Ley 35/2006.

⁹⁰ Art. 92.2 de la Ley 35/2006 y artículo 2.3.Dos de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

5. Que los beneficios por la explotación del derecho de imagen que reciba el deportista superen el 15% de la suma de su retribución salarial y también de la retribución por la explotación de su imagen.

La jurisprudencia del TS, en alguna de sus resoluciones, se ha mostrado muy restrictiva a la hora de valorar cuándo procede la aplicación del régimen especial de imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen, en virtud de los mencionados requisitos, un ejemplo de ello, es que no se debe entrar a valorar el porcentaje de capital aportado que pertenezca al deportista, la administración, etc.⁹¹. Ahora bien, esto es sólo para comprobar si procede la aplicación de este régimen tributario especial, esos otros detalles si pueden ser relevantes para el enjuiciamiento de casos de delitos fiscales.

En cuanto a las cantidades que habrá de imputarse el deportista son las siguientes, la contraprestación que haya satisfecho el club a la sociedad que le haya cedido el derecho de la explotación de la imagen del deportista, incrementándose esta en el ingreso a cuenta, del 19%⁹², que habrá de satisfacer el club si esa sociedad no reside en España, y se minorará en el importe que finalmente reciba el deportista de la sociedad cesionaria de la explotación comercial de sus derechos de imagen⁹³.

Algunos autores se han mostrado críticos con este régimen especial de imputación de las rentas obtenidas por la cesión de derechos de imagen, y para ello ponen el ejemplo de que si la sociedad cesionaria, pacta una contraprestación determinada con el deportista y luego cede la explotación de los derechos de imagen del deportista, a la entidad o club deportivo empleador de este por el doble del precio que le ha abonado o abonará al propio deportista, este último se verá obligado a imputarse unas rentas que no va a recibir, por todo ello afirman que es una disposición que puede tener un gran carácter confiscatorio⁹⁴.

Otros autores, han criticado que en el caso de no superar el tope del 15%, los deportistas podrían disfrutar de la fiscalidad nula o baja, frecuentemente en un paraíso fiscal, que se le aplique a la sociedad cesionaria donde esté radicada, tachando por ello esta disposición de permisiva⁹⁵.

⁹¹ STS 3172/2012 (Sala 3ª, de lo Contencioso), de 28 de marzo de 2012.

⁹² Artículo 101.10 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁹³ Art. 92.3 de la Ley 35/2006.

⁹⁴ CASANOVA GUASCH, Feliciano y LANDA AGUIRRE, Iñigo. (1997). "El tratamiento de los derechos de explotación de la imagen". *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol.I, p. 7.

⁹⁵ DELGADO GARCÍA, Ana María. (2008). "Régimen fiscal de los deportistas (...)", *op. cit.* p. 212.

A este respecto y de manera muy breve, las características principales de un paraíso fiscal o jurisdicción cooperativa, como término más actual de estos territorios, son las siguientes; facilidades para crear sociedades sin actividad económica real, baja o nula tributación y opacidad y falta de transparencia en el intercambio de información tributaria con España. No obstante, el Ministerio de Hacienda publicará la relación de países considerados como tales, de acuerdo con los trabajos y revisiones desarrollados en el ámbito internacional, tanto por la UE como por la OCDE⁹⁶.

Otro de los escenarios que ha aparecido para evadir la aplicación de este régimen de imputación de rentas es la modificación de la denominación de “retribuciones obtenidas por la explotación de derechos de imagen” por la de “retribuciones por explotación de la marca”. El modo de operar consiste en suscribir tipos de contratos o acuerdos de licencia de marca, entre el deportista, el club y la sociedad cesionaria. Ha sido una práctica empleada en el mundo del fútbol, en el que se mueven unas grandes cantidades de dinero para evitar la imputación de rentas derivadas por la explotación de la imagen, sin embargo, los tribunales han sabido frenar esta técnica evasiva.

Sobre esto último, existe una resolución del TEAC, que versa sobre un caso en el que en el momento en que se suscribe el contrato con una sociedad para la cesión de la licencia de marca, se modifica el contrato con la sociedad cesionaria del derecho de imagen, simultáneamente. Esto da lugar a que lo que se buscaba con esta sustitución de un contrato por otro, es la aplicación del régimen de imputación de rentas y de la regla del 85-15. Respecto a esto, concluye que de acuerdo con el art. 1 de la Ley de Marcas, no puede englobarse dentro de estas la propia imagen del deportista, debido a que la imagen de un deportista, como de cualquier persona, no es un producto o servicio independiente de su condición humana, por tanto, las consecuencias tributarias del contrato de licencia de marca, no pueden ser otras que las que corresponden a la cesión de la explotación por los derechos de imagen⁹⁷. En este mismo sentido se ha pronunciado el TS en alguna de sus sentencias⁹⁸.

⁹⁶ PELÁEZ MARTOS, José María. (2022). “Concepto y características de los paraísos fiscales”. En José María Peláez Martos, *Los paraísos fiscales*, p.19. Tirant lo Blanch.

<https://biblioteca-nubedelectura-com.ehu.idm.oclc.org/cloudLibrary/ebook/show/9788411307222>

⁹⁷ Resolución TEAC (JT 2004/316) 00/3279/2002, de 20 de noviembre de 2003.

⁹⁸ STS 933/2013 (Sala 3ª, de lo Contencioso), de 28 de febrero de 2013.

En el caso de que el deportista participe de la sociedad cesionaria resulta muy interesante la relación entre el régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen y el establecido para operaciones vinculadas en el art. 16 de la LIS.

A este respecto, el TEAC se ha pronunciado diciendo que el régimen de imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen, constituye una regla especial que debe primar sobre cualquier norma general, dado que se trata de un régimen específico para un tipo de rentas determinado, por lo que debe prevalecer sobre el régimen de operaciones vinculadas que resulta de aplicación, con carácter general a todo tipo de rentas. Además, hace extensivo este criterio, y en los casos en que no sea pertinente aplicar el régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen de deportistas por cumplirse la regla del 85-15, tampoco cabrá la aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas a la operación de cesión de derechos de imagen⁹⁹.

También existe una sentencia de la AN, que establece el límite anterior a la aplicación del régimen de operaciones vinculadas y en cuanto a la valoración de la cesión expresa que no procede tener en cuenta los ingresos que realice el club a la sociedad, dado que se tratan de rentas que quedan dentro del régimen de imputación de rentas¹⁰⁰.

Para finalizar, simplemente mencionar, que la cantidad que tribute por este régimen especial, se integra en la parte general de la base imponible y en el periodo impositivo que el club o entidad deportiva empleadora satisfaga a la sociedad cesionaria la contraprestación por la cesión del derecho de explotación de la imagen del deportista, independientemente de que esta se lo abone al deportista en un periodo impositivo futuro. Además si la sociedad por estar domiciliada en el extranjero o por cualquier otro motivo recibe el pago en una moneda extranjera, se estará al tipo de cambio vigente del día en que efectivamente se pague la contraprestación¹⁰¹.

5. CASOS MEDIÁTICOS

El objetivo de este apartado es exponer y analizar algunos casos muy conocidos en la sociedad, de forma que se pueda ver la aplicación práctica de lo expuesto a la realidad. Bien es cierto, que a lo largo de las últimas décadas, han sido muchos, los profesionales

⁹⁹ Resolución TEAC 00/3515/2021, de 23 de noviembre de 2021.

¹⁰⁰ SAN 564/2022 (Sala de lo Contencioso), de 25 de febrero de 2022.

¹⁰¹ DELGADO GARCÍA, Ana María. (2008). “Régimen fiscal de los deportistas (...)”, *op. cit.* p. 216.

del mundo del deporte y del espectáculo que han tenido problemas con la Administración Tributaria y en nuestros Tribunales, y en numerosas ocasiones el fondo de estos problemas ha residido en la tributación por la explotación comercial de sus derechos de imagen, fuera cual fuera la fórmula empleada en cada caso para ello. Ante esta multitud de casos, he optado por los casos concretos de los futbolistas, Leo Messi y Xabi Alonso, ya que es una manera de ilustrar qué estrategias de planificación fiscal son aceptadas por nuestros tribunales y cuáles no.

Antes de empezar a analizar los aspectos más relevantes de estos dos casos, hay que mencionar que se tratan de sentencias dictadas en la vía penal, pero la razón principal de esto es que son casos en los que las presumibles cantidades evadidas y que debían abonarse a la Hacienda correspondiente, superan los 120.000€, y con ello se abre la vía penal, tal y como se expresa en el Código Penal¹⁰², dejando atrás la vía administrativa, y la posible futura, vía contencioso-administrativa. A pesar de que estas sentencias versen sobre muchos conceptos penales, en este apartado se examinan los aspectos jurídico-tributarios, de ambos casos.

5.1 Caso Messi

El caso Messi, es muy ilustrativo en relación con el régimen de imputación de renta por la cesión de los derechos de imagen, del art. 92 de la Ley 35/2006 del IRPF, puesto que se puede apreciar como la estrategia seguida por el jugador y por su entorno, incumple con el régimen especial dispuesto en este artículo. La sentencia que recoge este caso es la STS 374/2017, de 24 de mayo¹⁰³.

El conflicto tributario, respecto la explotación de los derechos de imagen del futbolista se inicia en el año 2005, cuando Leo Messi era todavía menor de edad, en el momento en que sus progenitores Jorge Messi y Celia Cuccittini, en el ejercicio de la patria potestad, suscribieron un contrato, para ceder los derechos de imagen de su hijo, a nivel mundial, a la sociedad SPORTSCONSULTANTS LTD, con una vigencia temporal de 10 años y a cambio de una prestación única de 50.000 dólares americanos. A través de dicho contrato, se facultaba a la sociedad cesionaria para ceder a terceros los derechos de imagen del deportista, con el único requisito de informar al titular, o en este caso, a sus progenitores.

¹⁰² Artículo 305.1 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

¹⁰³ STS 374/2017 (Sala 2ª, de lo Penal), de 24 de mayo de 2017.

En 2007, siendo ya mayor de edad, el propio Leo Messi ratificó ese contrato ante Notario. Respecto de la sociedad SPORTSCONSULTANTS LTD, tenía su sede en Belice, y tanto el capital aportado como la administración ejercida sobre la misma, correspondían a la madre del jugador. Una vez que es la cesionaria de la totalidad de los derechos de imagen del futbolista, para todo el planeta, realiza algunas operaciones de cesión a otras sociedades, creando así una especie de entramado societario. Estas sociedades eran JENBRIL, S.A., domiciliada en Uruguay y cuyo socio principal era el propio Leo Messi, SIDEFLOOR LTD, administrada por Jorge Messi, y TUBAL SOCCER MANAGEMENT GMBH, domiciliadas en Reino Unido y Suiza, respectivamente, y estos dos últimas, eran a través de las que contrataban las empresas interesadas en la explotación de los derechos de imagen de Lionel Messi.

El funcionamiento de este conjunto de sociedades era el siguiente; las sociedades con domicilio social en Belice y Uruguay, que en esa época eran considerados paraísos fiscales¹⁰⁴, tenían cedidos los derechos de imagen del futbolista, mientras que las que tenían su domicilio social en Reino Unido y Suiza, ejercían de intermediarias, a cambio de una comisión, entre las cesionarias primeras y las empresas que se interesaban en explotar la imagen de Lionel Messi. Los Estados en que estaban domiciliadas estas dos últimas, no fueron escogidos aleatoriamente, ya que Reino Unido y Suiza, tenían una multitud de convenios suscritos para evitar la doble imposición y además, sus leyes fiscales no sancionaban las operaciones realizadas con empresas, cuyo domicilio social se localizase en países como Belice o Uruguay.

De esta forma, los únicos ingresos por la cesión de derechos de imagen que podían llegar a tributar, mediante la imputación de rentas en el IRPF del jugador, eran las comisiones que obtuvieran las intermediarias, sin perjuicio de los convenios existentes entre España y dichos Estados. No obstante, aunque sin tributar o con los bajos tipos de Belice y Uruguay, el resto de los ingresos, si acababan llegando al patrimonio del jugador.

Para finalizar, quedó demostrado que las mencionadas sociedades carecían de infraestructura real para llevar a cabo todas las actividades en torno a los derechos de imagen del futbolista, que aún habiendo cedido sus derechos de imagen a distintas sociedades, el propio Messi perfeccionaba contratos con patrocinadores el mismo,

¹⁰⁴ MORÓN PÉREZ, Carmen. (2015). “La defraudación tributaria de los futbolistas de élite (Análisis de algunos casos recientes)”. *Anales de derecho*, vol. 33 n°.1 p. 18.

directamente como persona física. Todo ello llevó a concluir a las distintas instancias de nuestros tribunales penales, que el único objetivo de todo este entramado, no fue otro que el de evadir impuestos durante el periodo de los ejercicios de 2007 a 2009. Como consecuencia, Messi y su padre fueron condenados por la comisión de tres delitos contra la Hacienda Pública.

5.2 Caso Xabi Alonso

Este caso presenta algunas similitudes con el anterior respecto al régimen de imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen, pero la planificación fiscal y el final resultan diferentes. La sentencia última que lo recoge es la STS 785/2023, de 24 de octubre¹⁰⁵.

El exjugador de fútbol guipuzcoano, Xabi Alonso, fue imputado por tres presuntos delitos contra la Hacienda Pública, al considerarse que había ocultado y no declarado debidamente en el IRPF, parte de sus ingresos, derivados de la explotación de su imagen, a través de una sociedad domiciliada en la isla portuguesa de Madeira, durante los ejercicios de los años 2010, 2011 y 2012.

Una de las particularidades de este caso, es que en el seno del proceso penal, Xabi Alonso ha rechazado pactar con la Fiscalía, esto es, ha renunciado a la conformidad, queriendo continuar con las actuaciones.

El fundamento de las irregularidades en su tributación ha sido la cesión realizada a la sociedad KARDZALI COMERCIO SERVIÇOS DE CONSULTORIA E INVESTIMENTOS LDA, domiciliada en Madeira, y que con motivo de las fechas de su constitución le era de aplicación un régimen fiscal muy favorable. Cabe realizar una breve mención de que a los asesores fiscales de Xabi Alonso, Iván Zaldua e Ignasi Maestre, también imputados en este proceso, se les atribuye la adquisición en favor del primero de dicha sociedad.

Cronológicamente, Xabi Alonso, recurrió a la mencionada sociedad, para ceder a esta sus derechos de imagen durante su estancia en Inglaterra, como jugador del Liverpool, en agosto de 2009, por un periodo de 5 años. El contrato suscrito tuvo por objeto, la cesión a la sociedad KARDZALI COMERCIO SERVIÇOS DE CONSULTORIA E INVESTIMENTOS LDA en exclusiva de la totalidad de los derechos de explotación de

¹⁰⁵ STS 785/2023 (Sala 2ª, de lo Penal), de 24 de octubre de 2023.

la imagen del jugador donostiarra de fútbol, a cambio de una contraprestación de 5 millones de euros, que se fueron pagando en los ejercicios sucesivos. Al haberse producido la cesión cuando era residente en el Reino Unido, la relevancia en esos momentos en todo caso hubiera sido a efectos del IRNR y no del IRPF. No obstante, dicho contrato mantuvo su vigor hasta el año 2012, cuando Xabi Alonso llevaba ya unos años residiendo en España, tras su fichaje por el Real Madrid.

La acusación, centró su tesis en que era un negocio simulado, con un entidad ficticia radicada en un territorio con un régimen fiscal más ventajoso, y que el único objetivo no era otro que evadir impuestos en España.

El hecho de que Xabi Alonso saliera impune, se debe a varias razones, una de ellas, es que la sociedad KARDZALI COMERCIO SERVIÇOS DE CONSULTORIA E INVESTIMENTOS LDA, presenta unos medios y una infraestructura de las que se desprende que es real, por ejemplo los gastos recogidos en su balance, tales como facturas de servicios legales, comisiones bancarias, gastos de amortización y declaraciones de impuestos, tasas así como los ingresos realizados a la Seguridad Social portuguesa. Otro indicio de que KARDZALI no era una sociedad ficticia, únicamente empleada por el jugador para la explotación de su imagen, es que además de esta actividad también desarrollaba otras como la prestación de servicios y de gestión de patrimonios. Además, se destaca, que aunque el futbolista optase por una opción más ventajosa de tributación, no ocultó en ningún momento esta cesión, y declaró en el Impuesto sobre el Patrimonio, las cantidades que le adeudaba Kardzali, por la cesión de sus derechos de imagen. Finalmente para terminar con este caso, no cupo la aplicación del régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen del jugador, ya que no se cumplían el requisito del 85-15, es decir que en el conjunto de lo abonado por el Real Madrid, los rendimientos de trabajo representaban más del 85%¹⁰⁶.

Como reflexión final de estos dos casos, es cierto, que este tipo de conductas, sean de planificación fiscal, en unos casos, o de evasión fiscal, en muchos otros, no tienen una gran admiración por parte un amplio sector de la sociedad. No obstante, hay otros sectores que aprecian, a pesar de la aplicación de los principios de capacidad económica y progresividad, una presión bastante elevada sobre estos deportistas y otros colectivos, que provocan su salida de nuestro país. En este sentido, y en relación a regímenes fiscales para deportistas más ventajosos, ya no en paraísos fiscales sino dentro de la

¹⁰⁶ Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid 177/2021, de 8 de abril de 2021.

propia Unión Europea, figuras como el presidente de la liga profesional han abogado por la promulgación de un régimen fiscal especial para deportistas, con el fin de ser igual de competitivos en el terreno deportivo que las ligas domésticas de otros países europeos.

6. CONCLUSIONES

Este trabajo me ha llevado a numerosas conclusiones, porque creo que la tributación de los derechos de imagen de los deportistas, es un tema que ha sido muy tratado y que ha dado lugar a multitud de casos en nuestros tribunales y procedimientos de inspección de las diferentes administraciones tributarias de nuestro país, incluso socialmente es algo que en algunas épocas se ha comentado mucho. Sin embargo resulta tremendamente abstracto, y además, como el propio derecho tributario en general, guarda relación con otras ramas del derecho, como puedan ser el derecho laboral, mercantil, civil o penal.

La primera de las conclusiones a exponer, de forma muy breve, dado que no es respectiva al ámbito tributario pero sí al tema; es que quizás cuando hay mucho dinero de por medio, la vertiente del derecho a la propia imagen que prima es la patrimonial, pero no hay que olvidar, que estamos ante un derecho fundamental, que tenemos todos y que el ámbito en el que más patente se hace es en el de su protección, frente a intromisiones ilegítimas por parte de terceros y no en el de su explotación económica.

Dentro del aspecto positivo o patrimonial del derecho a la propia imagen, a la vista de que puede generar rendimientos económicos, estos son susceptibles de tener que ser gravados por los impuestos que correspondan. Así, como se ha podido entrar a valorar de una forma más superficial, son susceptibles de ser gravados por multitud de impuestos en función de cómo y por quién se exploten como el IVA en caso de que sea explotado como actividad empresarial, el IRPF si se explota directamente y se es residente, el IRNR en el caso de no ser residente y explotarlo en España, incluso podrían encajar en el hecho imponible de algún impuesto municipal, como el IAE, cuando la empresa cesionaria desarrolle esta actividad económica en un determinado municipio.

Como objeto principal de este trabajo, ha aparecido la tributación de los derechos de imagen en el IRPF. Ante todo lo expuesto se ha podido deducir que la forma de explotarlos es determinante a la hora de que sean calificados como rendimientos de

trabajo, rendimientos de capital mobiliario, rendimientos de actividades económicas o que se les aplique el régimen de imputación de rentas.

En lo referente a la calificación, será determinada por la forma de explotación, pero se puede concluir que son tres factores, principalmente, los que condicionan la calificación de los beneficios por la explotación de la imagen de los deportistas: el primero de ellos, como se puede esperar, es la existencia de una cesión o no a un tercero para explotarlos; el segundo, es en el ámbito que se generen esos rendimientos, ya que en función del mismo puede que la calificación sea estricta y la cesión esté sometida a algunas restricciones; y en tercer lugar, también influirá la naturaleza de las entidades que reciban la cesión.

Profundizando un poco más en los tipos de calificación tributaria, los rendimientos de trabajo y de actividades económicas presentan similitudes, dado que lo que se genere (y posteriormente se abone a los deportistas, mediante la explotación de sus derechos de imagen, durante el desempeño de sus funciones o actividades principales, esto es, las competiciones deportivas, sólo podrá ser calificado o como rendimiento de trabajo o como rendimiento de actividades económicas. Resulta evidente que el primer tipo de rendimiento corresponde más a los deportistas profesionales, de deportes colectivos, y los segundos a los deportistas profesionales individuales. Ahora bien, si la explotación por parte de los clubes u organizadores de torneos, se extralimita del ámbito del espectáculo deportivo, porque así se ha pactado, eso no tendrá que ser calificado como rendimientos de trabajo o como rendimientos de actividades económicas. Por esto último, se denomina parte “liberada de la explotación”.

En contraposición a la conclusión anterior, se puede decir que la calificación como rendimiento de capital mobiliario, dependerá en parte de la ausencia de relación con el ámbito laboral o de las actividades económicas principales. Esta calificación se puede obtener mediante la contratación directa por parte del deportista con empresas de publicidad para que vayan utilizando su imagen en diferentes proyectos por ejemplo, o con la intermediación de una sociedad cesionaria. Ahora bien, reiterando el hecho de que se traten de ingresos generados fuera de su ámbito laboral o profesional deportivo.

Los rendimientos de actividades económicas no han supuesto ningún gran problema en su calificación, como se ha podido analizar, sin embargo sí cabe decir, que en el mundo de la publicidad, habrá que prestar atención a la actividad deportiva del deportista, ya que si Rafa Nadal, firma directamente un contrato con Wilson (marca de raquetas),

estará explotando los derechos de imagen que son inherentes a esa actividad deportiva principal y al no haber una intermediación de una agencia o empresa publicitaria, sino que firma el deportista directamente con la empresa interesada en la explotación (Wilson en este caso).

Más relacionado con la parte mediática o famosa que conoce la sociedad de la tributación de los derechos de imagen, está el régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, que como bien se ha explicado se aplica ante la interposición de una sociedad cesionaria, entre la relación laboral del deportista profesional y el club o entidad deportiva, que venda o ceda a cambio de contraprestación al club la imagen del jugador contratado por cuenta ajena. Resulta bastante evidente que detrás de este régimen especial hay una finalidad antievasión, ya no sólo pensada para deportistas, sino para gente del mundo del espectáculo como los artistas.

En unión con lo anterior, lo que más me ha llamado la atención, es que para la aplicación de la imputación de rentas se dependa de una norma como la famosa “norma del 85-15%”, puesto que en caso de cumplir con ella los deportistas tienen mucho margen de actuación, respecto de los rendimientos obtenidos por ceder sus derechos de imagen.

La problemática en torno a la calificación de los ingresos generados por los derechos de imagen ha llevado a que se busquen medios para evadir los impuestos o verlos sometidos a un menor gravamen. La operativa para conseguir esto ha sido en la mayoría de los casos, la creación de relaciones trilaterales, con los deportistas, clubes o empresas interesados en los derechos de imagen de los mismos y sociedades terceras, cesionarias de dichos derechos.

En definitiva, la jurisprudencia ha jugado un papel muy importante a la hora de fijar los criterios para saber cuando en esas relaciones a tres, se está ante una simulación con el único objetivo de evadir impuestos, como que el propio deportista sea el apoderado de la empresa, para firmar el contrato al club. Asimismo también ha fijado que hechos resultan determinantes para saber que no se está ante una simulación, cuando las empresas son reales y se dedican a otras prestaciones de servicios, además de a la cesión de la imagen de los deportistas. Otra de las estrategias fiscales, que ha tenido que enjuiciar y entrar a decir que no es viable, era la de las licencias de marca, pero tuvo que desarrollar la tarea de fijar el hecho de que el jugador, en tanto que persona, no es un

producto, por tanto lo único posible es la cesión del derecho a la propia imagen, recordando que se trata de un derecho de la personalidad.

Ante todo lo expuesto, considero que la legislación tributaria española requiere de reformas en este ámbito, en especial en la complejidad de las calificaciones jurídico-tributarias de estos rendimientos, dado que la calificación de los rendimientos obtenidos por la explotación de la propia imagen puede variar tan sólo con cambiar un matiz en la denominación de la prestación, introducir un nuevo sujeto para su explotación, etc. Estas dificultades en la calificación, derivan en que los deportistas profesionales, por medio de sus asesores, estén buscando constantemente, y consiguiendo en muchos casos, nuevas fórmulas para la evasión de impuestos.

Con un régimen fiscal específico para los derechos de imagen de los deportistas, que no tuviera un excesivo gravamen, a mi juicio, no se trataría, por parte de estos profesionales y sus entornos, de intentar dar con fórmulas que rocen o traspasen la ilegalidad para pagar menos impuestos. Dentro de las medidas concretas que considero que necesita una reforma está la norma del 85-15, dado que el 15% de los ingresos de esta clase de individuos puede ser una cantidad muy elevada, y tienen flexibilidad para planificar la tributación sobre la misma. Además, como fin o efecto extrafiscal, esto incentivaría la llegada de grandes talentos a nuestro país. Por todo ello, a mi parecer hay que evolucionar de la ambigüedad y la abstracción a la especificidad y la concreción. Un ejemplo de Estado dentro de la UE, que ha resultado atractivo para los deportistas ha sido Italia.

Otro de los temas que no puede dejarse sin mencionar es el de la posible responsabilidad de los asesores fiscales, ya que de una forma restrictiva, con todas las garantías y sólo con evidencias claras, en algunos casos que se les sancionase no resultaría ningún despropósito, pues en muchos casos, resultan estos los grandes artífices de la operativa o estrategia evasiva.

Al hilo de lo anterior y a modo de conclusiones más genéricas, a mi modo de ver es relevante decir que los asesores fiscales deben responder a una mínima ética profesional, puesto que el mundo de la asesoría, planificación o estrategia jurídico-tributaria, más allá de sus valoraciones morales, en general, no lo considero sencillo y puede tener graves repercusiones para el asesorado. En lo particular, el asesoramiento en cuanto explotación de derechos de imagen, en materia tributaria, como he podido manifestar, tiene un elevado grado de complejidad.

Finalmente, por el otro lado, creo que el contribuyente debe tener una mínima implicación en el conocimiento de sus obligaciones tributarias, y ya no sólo en estas, sino también en ser consciente de los derechos que le amparan como contribuyente. Esto me parece fundamental, para poder hacerlos valer ante los tribunales o la administración tributaria correspondiente, porque a pesar de todos los expertos que puedan estar a su alrededor, ante una posible sanción o incluso condena, el gran perjudicado siempre podría ser el propio contribuyente.

7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- **Doctrina, ordenada alfabéticamente.**

CASANOVA GUASCH, Feliciano. y LANDA AGUIRRE, Iñigo. (1997). “El tratamiento de los derechos de explotación de la imagen”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, vol.I.*

CORCUERA TORRES, Amable y CAZORLA PRIETO, Luís María. (1999). *Los Impuestos del Deporte.* Aranzadi.

CORDERO SAAVEDRA, Luciano. (2003). “Las cuantías abonadas por entidades deportivas a cesionarias de derechos de imagen de deportistas profesionales y el supuesto de su calificación jurídico-tributaria como rendimientos de trabajo”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, nº.2.*

DELGADO GARCÍA, Ana María. (2008). “Régimen fiscal de los deportistas”. En Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello, Esteban Quintana Ferrer y Ángel Urquizu Cavallé, *Fiscalidad del deporte.* Bosch.

<https://elibro-net.ehu.idm.oclc.org/es/ereader/eHu/52291>

FALCÓN Y TELLA Ramón. (1998). “Régimen tributario de los derechos de futbolistas y deportistas”. *Revista Española de Derecho Deportivo, nº. 9.*

GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, María Jesús. (2017). “La tributación de la explotación de los derechos de imagen de deportistas a través de entidades interpuestas”. En Ignacio Jiménez Soto y José Luís Pérez-Serrabona González, *Los retos del deporte profesional y profesionalizado en la sociedad actual.* Reus S.A.

<https://elibro-net.ehu.idm.oclc.org/es/ereader/eHu/46689>

GONZÁLEZ DEL RÍO, José María. (2012). “Derecho de imagen del futbolista profesional y jurisdicción competente”. *Revista Doctrinal Aranzadi Social, nº. 1.*

JIMÉNEZ COMPAIRED, Ismael. (2001). *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen.* Marcial Pons.

LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan. y LÓPEZ MOLINO, Antonio María. (2013). *El Impuesto sobre Actividades Económicas.* Tirant lo Blanch.

<https://biblioteca-nubedelectura-com.ehu.idm.oclc.org/cloudLibrary/ebook/show/9788490336243>

LLOMPART BENNÀSAR Magdalena. (2020). “Las retribuciones de los deportistas profesionales”. En Enrique Ortega Burgos, Miguel María García Caba, *Derecho deportivo* 2020. Tirant lo Blanch.
<https://biblioteca-nubedelectura-com.ehu.idm.oclc.org/cloudLibrary/ebook/show/9788413367248>

MAGRANER MORENO, Francisco José. (2019). *La imposición sobre las rentas obtenidas en España por artistas y deportistas*. (1ª ed.). Tirant lo Blanch.
<https://biblioteca-nubedelectura-com.ehu.idm.oclc.org/cloudLibrary/ebook/show/9788413130354>

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. (2000). “Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. En Perfecto Yebra Martul-Ortega (Coord.), César García Novoa (Coord.), Miguel Ángel Caamaño Anido (Coord.) y Antonio López Díaz (Coord.), *Estudios sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Lex Nova.

MONTES, Beatriz. (2022). “La explotación económica del deporte”. En Carmen Pérez González, Alberto Palomar Olmeda, *Derecho deportivo: legislación, comentarios y jurisprudencia* (3ª ed.). Tirant lo Blanch.
<https://biblioteca-nubedelectura-com.ehu.idm.oclc.org/cloudLibrary/ebook/show/9788411137010>

MORÓN PÉREZ, Carmen. (2012). “La tributación de los deportistas”. *Anales de derecho*, nº. 30. <https://revistas.um.es/analesderecho/article/view/157161/142101>

MORÓN PÉREZ, Carmen. (2015). “La defraudación tributaria de los futbolistas de élite (Análisis de algunos casos recientes)”. *Anales de derecho*, vol. 33 nº1.

PELÁEZ MARTOS, José María. (2022). “Concepto y características de los paraísos fiscales”. En J.M. Peláez Martos, *Los paraísos fiscales*. Tirant lo Blanch.
<https://biblioteca-nubedelectura-com.ehu.idm.oclc.org/cloudLibrary/ebook/show/9788411307222>

PINA, Carolina. y MESA, Cristina. (2012). “La Explotación Comercial de la Imagen en las Industrias del Deporte y del Entretenimiento”. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 7.

PLAZA DE DIEGO, Miguel Ángel. (2005). *Fiscalidad del derecho a la propia imagen*. Instituto de estudios fiscales.

PLAZA Y JABAT, María Soledad. (1997). “El derecho a la imagen, su naturaleza y explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario”. *Crónica Tributaria*, nº. 81.

Real Academia Española. (s.f.). Imagen. En *Diccionario de la Lengua Española*. Recuperado en 18 de marzo de 2024 de <https://dle.rae.es/imagen?m=form>

Real Academia Española. (s.f.). Imagen. En *Diccionario panhispánico del español jurídico*. Recuperado en 18 de marzo de 2024 de <https://dpej.rae.es/lema/imagen>

SIMÓN ACOSTA, Eugenio. (2000). “Cesión de derechos de imagen”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº. 17.

TOVILLAS MORÁN, José María. (2003). “Comentarios a la calificación jurisprudencial de las rentas por la explotación de derechos de imagen”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº. 12.

- **Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central, ordenadas cronológicamente.**

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (JT 1999/1915) 00/9283/1996, de 17 de noviembre de 1999.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (JT 2000/1525), de 21 de julio de 2000.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (JT 2004/316) 00/3279/2002, de 20 de noviembre de 2003.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 00/3515/2021, de 23 de noviembre de 2021.

- **Normativa, ordenada cronológicamente.**

Constitución Española. (BOE núm. 311, 29 de diciembre de 1978).

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. (BOE núm. 115, de 14 de mayo de 1982, pp. 12546-12548).

Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. (BOE núm. 153, de 27 de junio de 1985, pp. 20075-20077).

Ley 37/1994, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992, pp. 44247-44305).

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. (BOE núm. 281, de 24 de noviembre de 1995, pp. 33987-34058).

Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. (BOE núm. 315, de 31 de diciembre de 1996, pp. 38974-39064).

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. (BOE núm. 62, de 12 de marzo de 2004, pp. 11176-11192).

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. (BOE núm. 59, de 9 de marzo de 2004, pp. 10284-10342).

Ley 35/2006, de 28 de marzo, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006, pp. 41734-41810).

Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BON nº 80, de 30 de junio de 2008, pp. 7493-7528, con corrección de errores en BON nº 91, de 25 de julio de 2008).

Resolución de 17 de marzo de 2010, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para la actividad del ciclismo profesional, de 17 de marzo de 2010. (BOE núm. 79, de 1 de abril de 2010, p. 30493-30507).

Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOTH A nº 140, de 9 de diciembre de 2013, pp. 319-418).

Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOB nº 238, de 13 de diciembre de 2013, pp. 27799-27895).

Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOB nº 238, de 13 de diciembre de 2013, pp. 27769-27798).

Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOG nº 13, de 22 de enero de 2014, pp. 169-278).

Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (BOTH A nº 74, de 2 de julio de 2014, pp. 1-33).

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, pp. 96939-97097).

Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (BOG nº 237, de 12 de diciembre de 2014, pp. 1-35).

Resolución de 23 de noviembre de 2015, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional, de 23 de noviembre de 2015. (BOE núm. 293, de 8 de diciembre de 2015, p. 116101-116139).

8. ANEXO DE JURISPRUDENCIA

- **Ordenada cronológicamente.**

Sentencia del Tribunal Supremo 230/1987 (Sala 1ª, de lo Civil), de 11 de abril de 1987. ECLI:ES:TS:1987:8914.

Sentencia del Tribunal Constitucional 99/1994, de 11 de abril de 1994.

Sentencia del Tribunal Constitucional 81/2001, de 26 de marzo de 2001.

Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso) 3706/2002, de 13 de junio de 2002. ECLI:ES:AN:2002:3706.

Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso) 4240/2002, de 4 de julio de 2002. ECLI:ES:AN:2002:4240.

Sentencia del Tribunal Supremo 3719/2008, (Sala 3ª, de lo Contencioso), de 25 de junio de 2008. ECLI:ES:TS:2008:3719.

Sentencia del Tribunal Supremo 4189/2008, (Sala 3ª, de lo Contencioso), de 1 de julio de 2008. ECLI:ES:TS:2008:4189.

Sentencia del Tribunal Supremo 789/2008 (Sala 1ª, de lo Civil), de 24 de julio de 2008. ECLI:ES:TS:2008:4345.

Sentencia del Tribunal Supremo 7477/2009, (Sala 3ª, de lo Contencioso), de 16 de noviembre de 2009. ECLI:ES:TS:2009:7477.

Sentencia del Tribunal Supremo 1477/2012, (Sala 3ª, de lo Contencioso), de 13 de marzo de 2012. ECLI:ES:TS:2012:1477.

Sentencia del Tribunal Supremo 3172/2012 (Sala 3ª, de lo Contencioso), de 28 de marzo de 2012. ECLI:ES:TS:2012:3172.

Sentencia del Tribunal Supremo 8634/2012 (Sala 4ª, de lo Social), de 26 de noviembre de 2012. ECLI:ES:TS:2012:8634.

Sentencia del Tribunal Supremo 933/2013 (Sala 3ª, de lo Contencioso), de 28 de febrero de 2013. ECLI:ES:TS:2013:933.

Sentencia del Tribunal Supremo 374/2017 (Sala 2ª, de lo Penal), de 24 de mayo de 2017. ECLI:ES:TS:2017:1885.

Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid 177/2021, de 8 de abril de 2021. ECLI:ES:APM:2021:7152.

Sentencia de la Audiencia Nacional 564/2022 (Sala de lo Contencioso), de 25 de febrero de 2022. ECLI:ES:AN:2022:564.

Sentencia del Tribunal Supremo 785/2023 (Sala 2ª, de lo Penal), de 24 de octubre de 2023. ECLI:ES:TS:2023:4320.