

## Guía sobre la tributación de las rentas derivadas de la cesión de los derechos de imagen en el IRPF

En particular el régimen especial (artículo 76 L IRPF)

### 1. Regulación jurídica del derecho al valor comercial de la propia imagen ("Publicity right" según terminología anglosajona)

La Constitución Española de 1978 recoge entre los derechos fundamentales, inviolables e inherentes a la propia persona y a su dignidad el que se refiere a la propia imagen, expresamente reconocido en el artículo 18 bajo la rúbrica que sigue:

"Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen"

Su desarrollo se lleva a cabo por Ley 1/1982 de 5 de mayo (B.O.E. 14-5-82) que regula el Derecho al Honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen. Es, en particular, el artículo séptimo de la misma el que da cabida, entre otros, al derecho a la propia imagen distinguiendo, a tales efectos, el reconocimiento del **derecho a la propia imagen**, *strictu sensu*, versus el **derecho a la explotación comercial** de que la misma es susceptible.

Resulta a todas vistas positivo el hecho de que la Ley diferencie distintos planos desde los que se puede enfocar la protección del citado derecho. En este sentido:

- El artículo 7.5 Ley 1/1982 regula la **protección a la intimidad de la imagen**, que comprende la captación, reproducción o publicación por fotografía, filme o cualquier otro procedimiento de la imagen de una persona en lugares o momentos de su vida privada o fuera de ellos, salvo los casos previstos en el artículo 8.2.

NOTA: El punto 2 del artículo 8 excluye del derecho a la protección de la imagen las anteriores actividades, así como la utilización de la caricatura de acuerdo con el uso social, cuando se trate de personas que ejerzan un cargo público o una profesión de notoriedad o proyección pública y la imagen se capte durante un acto público o en lugares abiertos al público, siempre que no se trate de autoridades o personas que desempeñen funciones que por su naturaleza necesiten el anonimato de la persona que las ejerza.

- El artículo 7.6 Ley 1/1982 otorga protección al derecho a la **explotación comercial de la imagen**, esto es, a "la utilización del nombre, de la voz o de la imagen de una persona para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga". Se trata, pues, de un derecho de contenido patrimonial, susceptible de tráfico negocial. Es, en definitiva, el derecho a controlar el uso comercial de la propia imagen y a conseguir provecho de los valores publicitarios que hemos creado u obtenido sobre nuestra imagen. En los países anglosajones se denomina *Publicity right*, que podría traducirse como el derecho al valor comercial de la imagen (AMAT LLARI, E., *El derecho a la propia imagen y su valor publicitario*, Madrid, 1992)

La **diferencia** básica entre ambos es que mientras el **primero** es un **derecho fundamental** y por tanto susceptible de amparo ante el Tribunal Constitucional, el **segundo** es un **derecho deriva-**

do, de naturaleza patrimonial, que procede de la potestad originaria que tiene el titular de la imagen y que forma parte de su patrimonio. En tanto que derecho derivado, no fundamental, no puede recurrirse en amparo ante el T.C. (STC 231/1988) [PLAZA y JABAT, "El derecho a la imagen, su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario", CT, nº 81, 1997].

NOTA: El Tribunal Constitucional distingue, asimismo, entre el derecho fundamental a la propia imagen como uno de los atributos más característicos, propios e inmediatos de toda persona, y el valor autónomo de contenido patrimonial sometido al tráfico negocial en que puede convertirse la imagen mediante la autorización del titular (S.T.C. 117/1994).

La Sentencia 231/1988 igualmente deja patente la diferencia entre el derecho a la imagen y los posibles derechos patrimoniales que de la misma pueden derivarse.

**Requisito:** para que haya lugar a la explotación del derecho comercial de la propia imagen en tanto que objeto de tráfico negocial se requiere el **consentimiento expreso** del propio titular, por lo demás, revocable en cualquier momento, sin perjuicio de que, en su caso, deban indemnizarse los daños y perjuicios causados, incluyendo en ellos las expectativas justificadas (art. 2.3 Ley 1/1982).

**Excepciones:** no será necesario otorgar el **consentimiento expreso** para la explotación comercial del derecho de imagen por personas ajenas a su titular en los siguientes casos:

- Cuando se trate de las **personas** a las que hace referencia el **artículo 8.2** de la Ley 1/1982
- Siempre que el titular de la imagen contraiga una **relación laboral** que, necesariamente, **exija** la captación, reproducción y publicación de la propia **imagen**.

## 2. Regulación tributaria del derecho al valor comercial de la propia imagen. Formas de sujeción

### 2.1.- Rendimientos del Trabajo

Tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las remuneraciones satisfechas por el emple-

ador como consecuencia de la explotación comercial del derecho de imagen del empleado al amparo de una relación laboral que medie entre ambos. Sobre este particular cabe realizar los siguientes considerandos:

- Si la utilización o **explotación** comercial de la imagen del trabajador por parte del empleador es **consustancial** a la propia **actividad** prevista en el contrato de **trabajo** (ej. actores, cantantes, etc.), no existe duda de que tales rentas serán catalogables como rendimientos del trabajo (art. 16 L. IRPF).

- Empero, el hecho de que el artículo 23.4.e) de la Ley 40/1998 del IRPF<sup>1</sup> incluya entre los rendimientos de capital mobiliario aquéllos procedentes de la cesión de derechos a la explotación de la imagen, salvo que la cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica, plantea la duda de, si mediando un contrato de trabajo y llevándose a cabo la cesión del derecho a la explotación de la imagen por el propio titular de la misma o incluso por un tercero, las rentas derivadas de dicha cesión deben ser consideradas como rendimiento de trabajo o como rendimientos de capital mobiliario. Lo que lógicamente, precisará tener en cuenta diversos aspectos. Veamos algunas opiniones doctrinales<sup>2</sup>:

- FALCÓN Y TELLA considera que "cuando el derecho a la imagen se cede a un tercero con el cual se mantiene una relación contractual de naturaleza laboral, en el marco del propio contrato de trabajo, nos encontraríamos ante un **rendimiento del trabajo**, ya que también se califican como tales los que derivan "indirectamente" del trabajo<sup>3</sup>, cualquiera que sea su denominación "o naturaleza (art. 24 L. 18/1991 del IRPF)". *Medidas Fiscales para 1997*, Civitas, 1997, p. 76. Opinión que reitera años más tarde a la luz de la Ley 40/1998 del IRPF cuyo artículo 16.1 califica como rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades derivadas directa o *indirectamente* del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de *actividades económicas* ("El régimen tri-

butario de los derecho de imagen de futbolistas y deportistas", en *Reflexiones en torno al nuevo IRPF*, CIVITAS, 1999, Madrid, pág. 230 y en R.E.D.D., 1999, págs. 5 y 6)<sup>4</sup>.

Esta solución -afirma el autor mentado- es coherente con la normativa que regula la relación especial de los deportistas profesionales, prevista en el R.D. 1006/1985, cuyo art. 7 remite a lo que "pudiera determinarse por convenio o pacto individual"<sup>5</sup>, toda vez que, en su opinión, responde a la "naturaleza de las cosas" como ha sido confirmado por la Jurisprudencia Social (la Sentencia del Tribunal superior de Justicia del País Vasco de 14 de junio de 1993 establece el carácter salarial de las contraprestaciones por derechos de imagen pactadas en un contrato celebrado directamente entre el jugador de baloncesto profesional y su club).

- Otros autores amparándose en la propia literalidad de la Ley del IRPF (art. 23.4.e) consideran que las rentas derivadas de la cesión, el consentimiento o autorización para la utilización de los derechos de imagen, siempre que dicha cesión, etc., se realice por aquél a quien pertenece físicamente la imagen, o por otra persona o entidad distinta que hubiera adquirido el derecho patrimonial sobre esa imagen (sin que el cedente lleve a cabo la explotación de ese derecho como una actividad económica), tributarán como **rendimientos de capital mobiliario**. De manera que atendiendo a la "rotundidad del texto legal"<sup>6</sup> se considera que ha de primar la calificación de la norma especial del artículo 23.4.e) -rendimientos de capital- frente a la calificación de la norma general del artículo 16.1 (rendimientos del trabajo). (MENÉNDEZ MORENO, A., "Los derechos de imagen en la nueva Ley del IRPF"<sup>7</sup>, en *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, bajo la coordinación de YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., GARCÍA NOVOA, C., LÓPEZ DÍAZ, A., págs. 631 y 633).
- Por su parte CORDERO SAAVEDRA, L., *El deportista profesional. Aspectos laborales*

y fiscales. Ed. Lex Nova, 2001, intenta aclarar la dificultosa aplicación práctica que nos presenta la actual normativa tributaria en torno a los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su explotación, afirmando que "si la cesión opera de forma directa entre deportista y club o entidad deportiva, complementado al contrato laboral o incluso en instrumento independiente pero con el único fin de reflejar compromisos laborales, a efectos fiscales... estamos ante **rendimientos del trabajo**. (...) Por el contrario, cuando el deportista profesional, directamente o con persona interpuesta, conviene un negocio jurídico extralaboral para ceder la imagen, esto es, para nada descriptivo de operaciones que se relacionen con el trabajo principal, cual sería el uso de la imagen para fines de rentabilidad económica del club o entidad deportiva, comerciales a secas, de lleno consideraríamos los rendimientos percibidos como **rendimientos de capital mobiliario**... y siempre que, asimismo, no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo". (Vid. en este autor una sistemática más completa de las distintas opiniones vertidas por la doctrina al respecto, págs. 249 y ss.)

- Finalmente, también se ha argumentado que cuando se produzcan contratos entre el trabajador y el empleador por los que se cedan al empresario el derecho a la explotación de la propia imagen, pero al margen de la relación laboral, la retribución abonada no tendrá el carácter de rendimiento del trabajo sino que dependerá del objeto del contrato (PLAZA y JABAT, en su artículo ya citado, págs. 95 y ss.).

Sin perjuicio de lo anterior, estarán sujetas al IRPF en concepto de **rendimientos del trabajo** las remuneraciones obtenidas como consecuencia de la explotación comercial del derecho de imagen, cuando se den las siguientes circunstancias:

- Que deriven directamente de la **relación contractual de carácter laboral** entre el titular del derecho de imagen y el empleador.

- Que, pese a existir una **relación laboral** de carácter contractual el **empleador no** haya obtenido el derecho a la **explotación de la imagen** del empleado a través de una persona o entidad interpuesta a quien el titular de los derechos de imagen (empleado) haya cedido previamente el derecho a la explotación de ésta o haya consentido o autorizado su utilización, en cuyo caso tributaría como mayor base imponible del titular (parte general), según las prescripciones que marca el artículo 76 de la L. IRPF.
- Que **no exista explotación del derecho** a la propia imagen por un **tercero** ajeno a la relación laboral, en cuyo caso las contraprestaciones derivadas de tal cesión serían -para el titular que las percibe- rendimientos de capital mobiliario (art. 23.4.e Ley IRPF).
- Que **no haya ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos**, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, pues tributaría como rendimientos derivados de actividades económicas. En particular, el **artículo 16.3** de la LIRPF indica que cuando los rendimientos derivados de la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos y de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios sin asumir el riesgo y ventura de aquellas supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

**a) Relaciones laborales de carácter especial:** La Ley 40/1998 del IRPF califica como **rendimientos del trabajo** las retribuciones derivadas de **relaciones laborales de carácter especial (art. 16.2.j)**.

Dada la naturaleza y características que definen el derecho a la explotación comercial de la propia imagen es usual que su utilización se realice por personas famosas ya que sólo éstas "tienen una expectativa de conseguir compensación por la utilización de su imagen" (AMAT LLARI, E., *El Derecho*

*a la propia imagen y su valor publicitario*). De ahí que entre las distintas relaciones laborales de carácter especial que marca la legislación laboral interesa traer aquí las siguientes:

- Deportistas profesionales (R.D. 1006/1985)
- Artistas en espectáculos públicos (R.D. 1435/1985)

Respecto a los **deportistas profesionales**<sup>8</sup>, el R.D. 1006/1985, de 26 de junio regulador de la relación laboral de éstos recoge entre las retribuciones propias de tales trabajadores en régimen especial laboral "la participación en los beneficios que se derivan de la explotación comercial de la imagen de los deportistas". Respecto a la participación en tales beneficios, el artículo 7 del R.D. citado establece que "se estará a lo que, en su caso, pudiera determinarse por convenio colectivo o pacto individual, salvo en el supuesto de contratación por empresas o firmas comerciales previsto en el número 3 del artículo 1 del presente R.D.". En desarrollo de lo anterior:

- El **convenio colectivo** para la actividad del **fútbol profesional** (BOE 8-7-1998) fija entre los conceptos salariales que constituyen la retribución de un futbolista profesional los "derechos de explotación de imagen" (artículo 24), aclarando el artículo 32 que "para el caso de que el futbolista explote en su propio nombre sus derechos de imagen, por no haber sido cedidos temporal o indefinidamente a terceros la cantidad que el club o sociedad anónima deportiva satisfaga a aquél por la utilización de su imagen, nombre o figura con fines económicos tendrá la consideración de concepto salarial".
- El **convenio colectivo** para la actividad del **baloncesto profesional** (BOE 3-2-1994) afirma que "las retribuciones abonadas por los clubes o SAD a los jugadores, ya sea por la prestación profesional de sus servicios o, en su caso, por la cesión expresa de la explotación de sus derechos de imagen, tendrán a todos los efectos la consideración legal de salario" (artículo 11).

## 2.2. Rendimientos del capital mobiliario

El artículo 23.4.e), apartado b) de la Ley 40/1998 del IRPF incluye entre los rendimientos del capital mobiliario:

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

Aflorará un rendimiento de capital mobiliario cuando el titular del derecho a la propia imagen ceda su explotación a un tercero, persona física o jurídica, a cambio de una remuneración. El cauce formal para llevar a buen término tal cesión suelen ser contratos singulares (de publicidad o de otro tipo<sup>9</sup>) que requieran la cesión del derecho a utilizar su imagen (FALCÓN Y TELLA, *Medidas Fiscales para 1997*, ed. Civitas, 1997 y R.E.D.D., 1999).

En general, tributarán como rendimientos de capital mobiliario las rentas derivadas de la explotación comercial del derecho a la propia imagen cuando:

- Exista una **explotación comercial** del derecho a la imagen de forma **directa** por el propio titular de la misma, siempre que:
  - La explotación no se produzca en el ámbito de una actividad económica.
  - La cesión del derecho no se produzca a favor del empleador con el que se relaciona a través de una relación contractual de naturaleza laboral, siendo la utilización o explotación comercial de la imagen consustancial e inherente a la propia actividad prevista en el contrato de trabajo (vid. Apartado a).
- Exista una **explotación comercial** de la imagen del titular por un **tercero** al que se le haya cedido tal derecho, siempre que este último:
  - No lo explote en el ámbito de una actividad económica
  - No ceda a su vez tal derecho en favor de un empleador con el cual el trabajador mantiene una relación laboral.

## 2.3. Rendimientos de actividades económicas

De manera análoga al criterio que marca la Ley para calificar el resto de los rendimientos de las actividades económicas, tratándose de la explotación del valor comercial de la propia imagen, las retribuciones obtenidas por tal concepto tributarán como rendimientos de actividades económicas cuando supongan para el titular de la imagen la **ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos**, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de los bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración los rendimientos procedentes de las actividades **artísticas y deportivas** (art. 25.1 in fine, L. IRPF).

Dándose las circunstancias anteriores los rendimientos de la explotación del derecho a la propia imagen tendrán, en todo caso, la consideración de rendimientos derivados de actividades económicas. En concreto:

- **No tributarán como rendimientos del trabajo** pese a que, en su caso, exista una relación laboral de carácter especial como: -los artistas en espectáculos públicos y -las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios sin asumir el riesgo y ventura de aquéllas; siempre que para la explotación del derecho a la imagen se produzca la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad señalada (art. 16.3 L. IRPF).
- **Tampoco** tendrán la calificación de **rendimientos del capital mobiliario**, sino de rendimientos de actividades económicas, aquéllos procedentes de la cesión del derecho a la explotación o del consentimiento o autorización para su utilización, cuando dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica (art. 24.4.e, in fine).

## 3. Régimen especial de la tributación de rentas derivadas de la cesión del derecho a la explotación comercial de la imagen

El artículo 76 de la Ley 40/1998 del IRPF<sup>10</sup> incorpora un régimen especial de imputación de rendi-

mientos al titular del derecho a la imagen cuando la explotación de la misma se lleva a cabo por terceros distintos de la persona física o jurídica con quien aquél mantiene una relación laboral.

NOTA: La dicción de este precepto tiene su origen en la Ley 13/1996 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (art. 2. Tres).

### 3.1. Justificación

La incorporación del nuevo régimen de tributación de rentas derivadas de la cesión de los derechos de autor responde a la necesidad de corregir los afectos adversos provocados por la insuficiente regulación que existía para la tributación de las rentas generadas por la explotación de los derechos de imagen de deportistas de elite. Era hecho frecuente que éstos eludiesen la carga fiscal generada de tales derechos para lo cual cedían a una sociedad interpuesta (generalmente sita en paraíso fiscal) la explotación del derecho a la explotación comercial de su imagen. De esta manera, al contribuyente (titular del Derecho de imagen) no se le podía imputar las cantidades percibidas por el tercero cesionario de los derechos de imagen, ni tampoco las retenciones correspondientes. Quedaba así el titular del derecho sujeto únicamente por las rentas satisfechas por el empleador con quien le ligaba una relación laboral, con las consiguientes retenciones que están obligadas a practicarse.

Para paliar esta situación el nuevo régimen fiscal ordena imputar -de iure- al titular de la imagen, las rentas percibidas por la persona o sociedad interpuesta (1ª cesionaria) como consecuencia de la cesión del derecho de imagen a un empleador con el que el titular de la imagen mantiene una relación laboral. Dándose esta situación triangular, la aplicación del régimen, lejos de circunscribirse a los deportistas profesionales, tendrá *vis atractiva* para cualesquiera otros sujetos que cedan los derechos de explotación comercial de la propia imagen.

#### Críticas

- La anterior imputación se configura por "Ley" debiendo realizarse en todo caso, lo

que "supone atribuir automáticamente al titular de la imagen unas rentas que éste puede no llegar a percibir nunca, porque ha cedido la imagen a un tercero, lo que podría reputarse incompatible con el principio de tributación individual inherente a la capacidad contributiva" (FALCÓN Y TELLA, R., *Medidas Fiscales para 1997*, ob., cit., pp. 83-84 y R.E.D.D., pp.11-12)<sup>11</sup>.

- No se prevén situaciones distintas al esquema triangular que contempla la Ley y que pueden en ocasiones dar lugar a un vacío normativo. Así, entre la persona o sociedad interpuesta pueden aparecer otras figuras como los patrocinadores que obtienen los derechos de la primera cesionaria y los transmiten al empleador con el que el titular mantiene una relación laboral. (CAZORLA PRIETO, PEÑA ALONSO, *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ed. Aranzadi, 1999, p. 213).
- En línea con lo anterior, podemos generalizar diciendo que se trata de una regulación puntual, a la carta, creada por y para una situación específica y como tal, padece el riesgo de que se encuentre la escotilla por donde escapar a la misma.

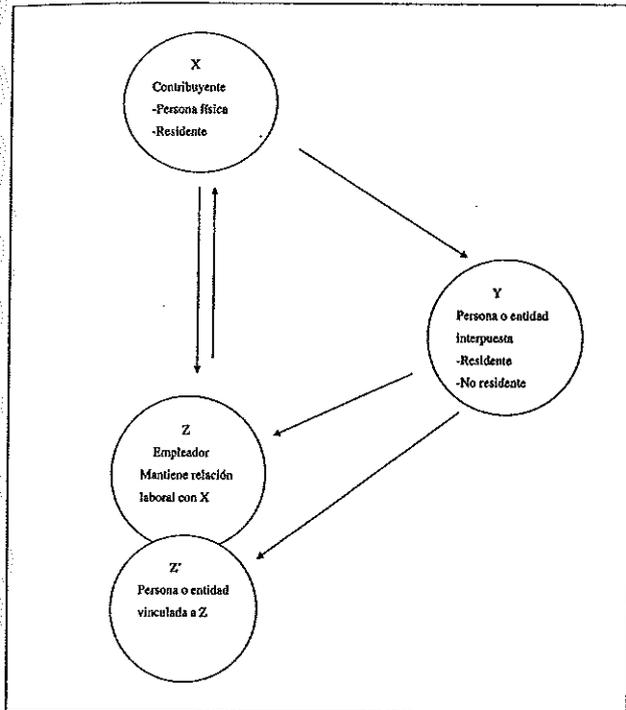
### 3.2. Elementos subjetivos

Para que proceda la aplicación del régimen especial de imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen es necesaria la presencia de los siguientes sujetos, con el juego de las siguientes relaciones. A saber:

- **Contribuyente:** titular del Derecho de imagen ("X" en lo sucesivo)
- **Persona o sociedad interpuesta** ("Y" en lo sucesivo)
- **Empleador** que mantiene una relación laboral con X ("Z" en lo sucesivo)

**X: Contribuyente** (titular del derecho de imagen). En éste concurren las siguientes circunstancias:

- Es **persona física residente** en España



- Cede a una persona o entidad interpuesta (Y) la **explotación comercial** de su **imagen** o bien consiente o autoriza su utilización
- **Mantiene una relación laboral** con un empleador (Z)

## Y: Persona o entidad interpuesta (1ª cesionaria)

- Puede ser **persona o entidad, residente o no residente** (una o varias)
- Goza del **derecho a la explotación comercial** de la **imagen** del contribuyente porque éste se lo ha cedido o porque ha recibido del mismo el consentimiento o autorización para su utilización
- Es indiferente que tal cesión, consentimiento o autorización hayan tenido lugar cuando la persona física (X) no fuera residente
- A su vez, **(Y) cede este derecho** -mediante actos concertados- bien a un **empleador (Z)** con el que el contribuyente mantiene una relación laboral, o bien a una persona vinculada con dicho empleador (Z'), a cambio de importantes contraprestaciones

## Z: Empleador (2º cesionario)

- Es la **persona o entidad, residente o no residente** para la que el contribuyente (X) presta sus servicios en el ámbito de una relación laboral común o especial
- La relación laboral puede producirse igualmente con otras personas o **entidades vinculadas** a (Z), que denominamos Z' [NOTA: A efectos de que se considera como persona o entidad vinculada se estará a lo dispuesto en el art. 16 LIS]
- El empleador (Z) ha obtenido a su vez de la persona o entidad interpuesta (Y) mediante actos concertados, la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización del derecho de imagen del contribuyente (X)

### 3.3. Requisitos objetivos

#### a) Cuantía de las rentas del trabajo del contribuyente para que proceda la imputación de rentas por la cesión de sus derechos de imagen

Artículo 76.2 L. IRPF: "La imputación ... no procederá cuando los rendimientos del trabajo conseguidos en el período impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere la letra c) del apartado anterior por los actos allí señalados".

\*

Esto es, la imputación de dichas rentas procederá cuando los rendimientos del trabajo conseguidos por la persona física residente (X), en el período impositivo, como consecuencia de la relación laboral con Z, sean inferiores al 85% de la suma total percibida por dichos rendimientos del trabajo, más el total de las cantidades satisfechas por el empleador (o personas vinculadas al mismo) a favor de la entidad interpuesta, como consecuencia de haberle sido transferido el derecho a la explotación comercial de la imagen del contribuyente.

Imputación procedente:

$$\left. \begin{array}{l} \text{Rendimientos del trabajo} \\ \text{Derivados de la relación} \\ \text{Laboral} \end{array} \right\} < 85 \% \text{ s/} \left\{ \begin{array}{l} \text{Rendimientos del trabajo} \\ \text{derivados de la relación} \\ \text{laboral} \end{array} \right\} + \left\{ \begin{array}{l} \text{Contraprestación} \\ \text{por la cesión del} \\ \text{derecho de imagen} \end{array} \right\}$$

En letras:

Siendo, a: rendimientos derivados de la relación laboral  
b: contraprestación por la cesión del derecho de imagen

$$a < 85 \% \text{ s/} [a + b] \Rightarrow \frac{a}{[a + b]} < 0,85$$

Despejando:

$$a / a + b < 0,85 ; a < 0,85 (a + b); a < 0,85 a + 0,85 b; (1 - 0,85)a < 0,85 b; 0,15 a < 0,85 b; a/b < 0,85 / 0,15$$

Lo que se traduce en que la relación  $\frac{a}{b}$  ha de ser inferior a  $\frac{17}{3}$  (5,67)

**CONCLUSIÓN:** Siempre que los rendimientos del trabajo sean inferiores a 5,67 veces los rendimientos derivados de la cesión del derecho de imagen, procederá imputar al titular las rentas derivadas de la explotación comercial de la propia imagen.

## Imputación no procedente

Por el contrario, si los rendimientos del trabajo conseguidos por el titular del trabajo como consecuencia de la relación laboral que mantiene con el empleador pesan más del 85% respecto al total de rendimientos del trabajo más los rendimientos obtenidos por la explotación del derecho de imagen, entonces al contribuyente no se le podrá aplicar este régimen especial consistente en imputar en la base imponible del titular las cantidades recibidas por la sociedad interpuesta (y) pagadas por la entidad con la que el contribuyente mantiene una relación laboral como consecuencia de la cesión del derecho a la explotación comercial de la imagen del contribuyente.

$$\left. \begin{array}{l} \text{Rendimientos del trabajo} \\ \text{Derivados de la relación} \\ \text{Laboral} \end{array} \right\} > 85 \% \text{ s/} \left\{ \begin{array}{l} \text{Rendimientos del trabajo} \\ \text{derivados de la relación} \\ \text{laboral} \end{array} \right\} + \left\{ \begin{array}{l} \text{Contraprestación} \\ \text{por la cesión del} \\ \text{derecho de imagen} \end{array} \right\}$$

## b) Cálculo de las rentas imputables

Dándose las circunstancias vistas el contribuyente deberá imputar en su base imponible (parte general) -en virtud de la cesión de sus derechos de imagen- el importe que resulte de sumar y restar los siguientes conceptos:

- i) Con signo positivo se incluirá "el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contraprestación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad a que se refiere la letra c) del apartado 1 del artículo 76 por los actos allí señalados" (es decir, la **cesionaria 2ª**)
- ii) A la anterior cantidad se le **suma el importe del ingreso a cuenta** que debe realizar la persona o entidad con la que el contribuyente mantiene una relación laboral, sobre las contraprestaciones que satisfaga (en metálico o en especie) a personas o entidades **no residentes** (entidades interpuestas) a cambio de la obtención del derecho a la explotación comercial de la imagen del contribuyente.

Esto es, la cantidad anterior se incrementa con el ingreso a cuenta que practica Z sobre las cantidades que paga en favor de Y como consecuencia de la cesión del derecho a la explotación comercial de la imagen de X

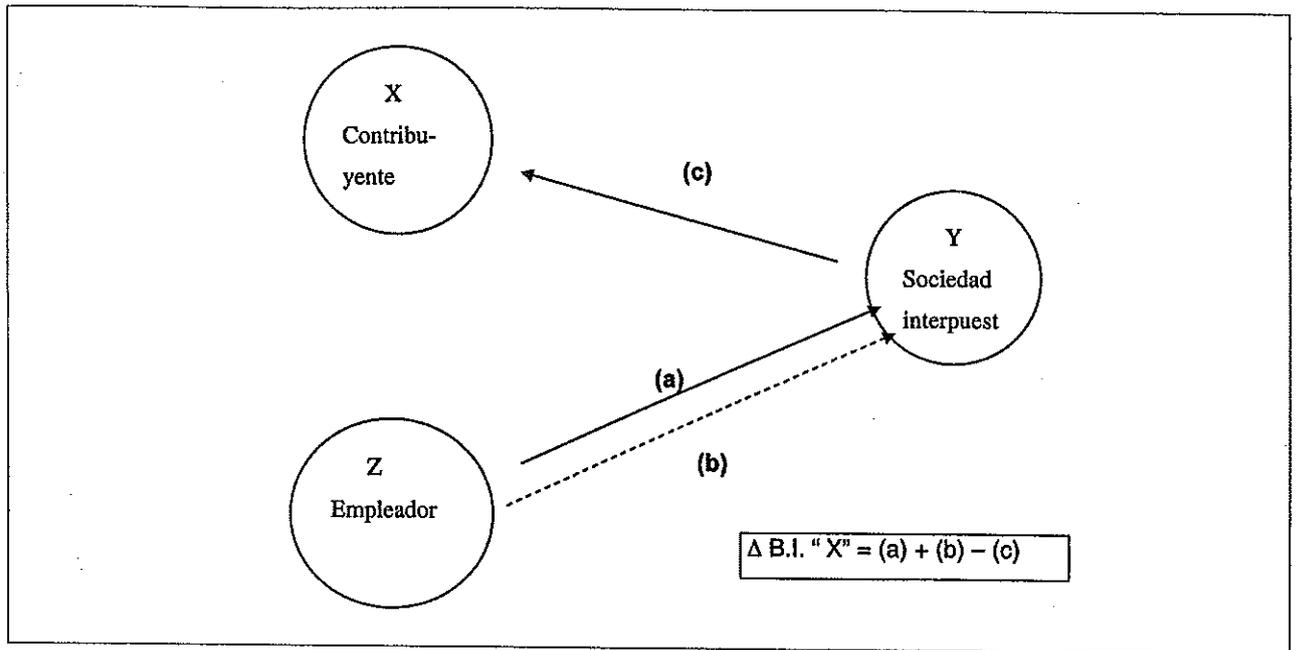
## NOTAS:

1. Subráyese que únicamente procederá este ingreso a cuenta respecto de los pagos que se satisfagan a personas o entidades **NO residentes**.
  2. la Ley utiliza indistintamente el término ingreso a cuenta para referirse tanto a contraprestaciones en **metálico** como en **especie**.
  3. El importe del ingreso a cuenta será de un **15%** de las **contraprestaciones dinerarias** o en especie, satisfechas por el empleador a las entidades o personas no residentes a cambio de la obtención de la explotación de los derechos de imagen del contribuyente.
- iii) La cuantía anterior se **minorará** en el valor de la **contraprestación obtenida** por el **contribuyente** como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización del derecho a la explotación comercial de su imagen a favor de una persona o entidad residente o no residente (es decir, se minorará por la contraprestación que obtiene X a cambio de la cesión de la explotación de su imagen a favor de Y).

NOTA IMPORTANTE: Para que haya lugar a esta minoración es necesario que el contribuyente (persona física titular de la imagen)

## ESQUEMA:

+	Cantidad satisfecha por Z a cambio de la explotación del derecho de imagen de X que le cede Y (2ª cesión) ⇒ (a)
+	Ingreso a cuenta practicado por Z, en su caso, sobre la anterior cantidad ⇒ (b)
-	Contraprestación de Y a X por la cesión del derecho a explotar su imagen (1ª cesión) ⇒ (c)
<hr/>	
=	CUANTÍA A IMPUTAR EN LA BASE IMPONIBLE DE "X"



haya percibido tal contraprestación en un período impositivo en el que resida en territorio español.

Cuando no sea contribuyente en España por obligación personal, podrá tener derecho a una deducción de la cuota por importe equivalente al impuesto que -debido a la obtención de dicha contraprestación- haya tenido que satisfacer en España (por obligación real) y en el extranjero (por obligación personal), deducción que se imputará cuando sea residente en España siempre y cuando proceda la imputación de rentas derivadas de la cesión de derechos de autor.

### 3. 4. Requisitos formales

#### a) Imputación temporal

**Regla general:** El importe de las rentas imputables por la cesión de los derechos de autor (tal y como hemos visto que se calculan) se imputarán por el contribuyente en el **período impositivo** que corresponda a la fecha en que la persona o entidad **empleadora** (con quien el contribuyente mantiene una relación laboral) **efectúe el pago** o satisfaga la contraprestación acordada, siempre que el **titular** sea **contribuyente** por obligación personal en España durante tal período impositivo.

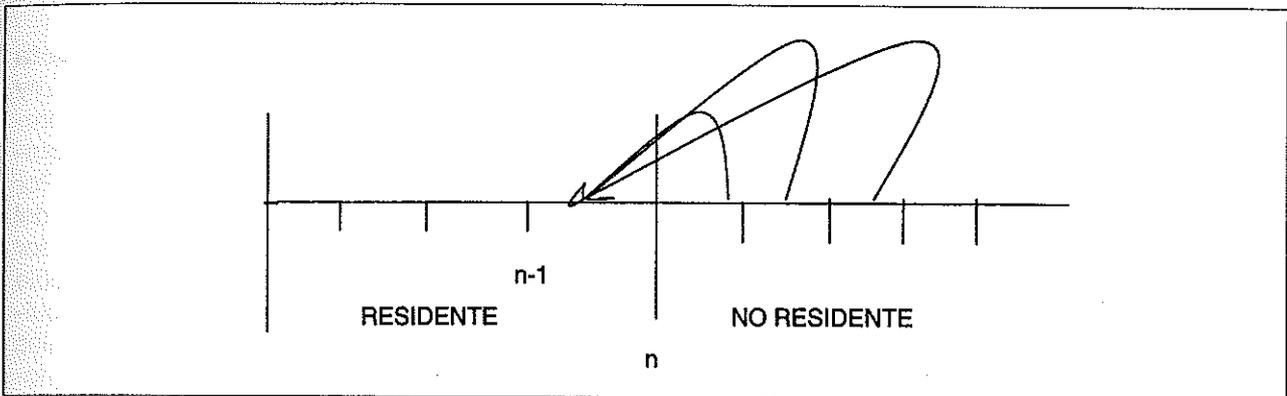
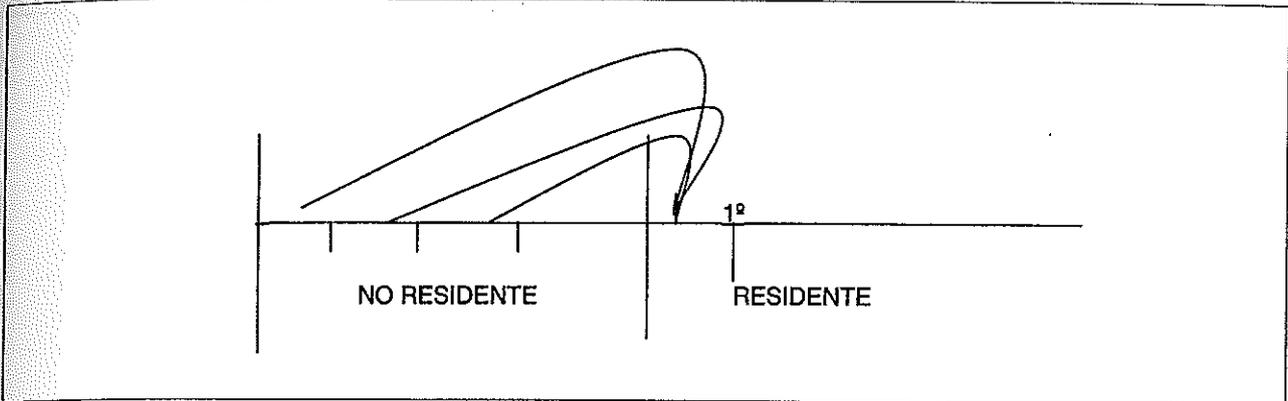
**Supuestos particulares:** con el propósito de que no se logre eludir la carga fiscal por el motivo de no estar el titular de la imagen sujeto por obligación personal en España, la Ley establece que si en el ejercicio impositivo en que el empleador satisface el pago al titular de la imagen éste **no fuera contribuyente** en España por obligación personal, la inclusión en la base imponible debería efectuarse -en su caso- en el **primero** o en el **último** período impositivo por el que deba tributar por este impuesto según los casos (art. 76.5 L. IRPF). En este sentido podemos distinguir:

- a) *Supuesto:* Que el empleador realice el pago a la persona física antes de que esta sea residente

*Imputación temporal:* los rendimientos se imputarán en el período impositivo en el que se adquiriera la condición de residente.

- b) *Supuesto:* Que el empleador realice el pago a la persona física cuando ésta haya dejado de tener la condición de residente.

*Imputación temporal:* Los rendimientos se imputarán en el último período impositivo en que fuera residente, a cuyo fin deberá realizar la correspondiente declaración complementaria.



### Objeciones:

Entre las diversas observaciones que cabe formular a estos criterios de imputación temporal, suscribimos las formuladas por FALCÓN y TELLA (Medidas Fiscales para 1997, ob., cit., págs. 81 y 82<sup>12</sup>) cuando afirma que:

- "Al menos se deberían haber establecido unos límites temporales" para los supuestos en que el titular de la imagen no es residente cuando el empleador abona los derechos de imagen.
- Igualmente debería resolverse expresamente el supuesto de que el titular de la imagen "deja de ser residente pero vuelve a serlo al cabo de algunos años", indicándose si las cantidades pagadas por el empleador han de imputarse al último ejercicio del primer periodo de residencia o al primer ejercicio del nuevo periodo de residencia.

En este caso, entiendo más correcto que se impute al primer ejercicio del nuevo período

de residencia, con lo cual se evita el inconveniente de realizar las correspondientes declaraciones complementarias.

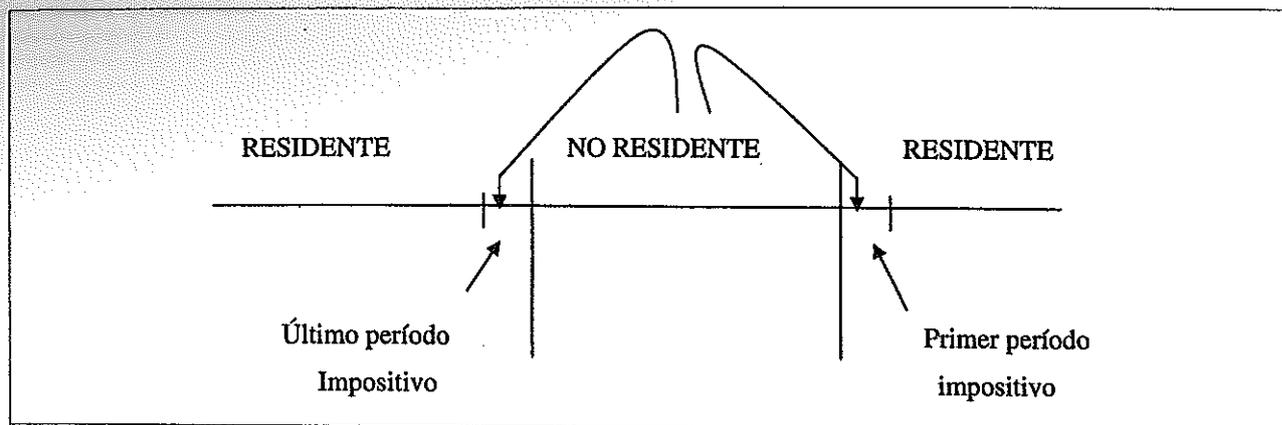
### b) Lugar para imputar tales rentas

En virtud del artículo 76.5.2º L. IRPF: "La imputación se efectuará en la parte general de la base imponible de acuerdo con lo previsto en el artículo 38 de esta Ley".

El artículo 38 de la L. IRPF, según redacción por Ley 46/2002 reza así:

*Integración y compensación de rentas. 1. Para el cálculo de la renta del período impositivo, las cuantías positivas o negativas de las rentas del contribuyente, se integrarán y compensarán de acuerdo con lo previsto en esta Ley. 2. La renta del período impositivo se dividirá en dos partes, la parte general y la parte especial.*

NOTA: El régimen de integración y composición de rentas en la parte general de la base imponible que se contenía en el artículo 38 de



la Ley 40/1998 del IRPF, pasa a integrar el contenido del nuevo artículo 38.bis según redacción por Ley 46/2002, de 18 de diciembre.

### c) Pago en moneda extranjera

Cuando la contraprestación acordada por parte de la persona o entidad con la que el titular del derecho de imagen mantiene una relación laboral, se realice en moneda extranjera, se utilizará el tipo de cambio vigente el día de pago o satisfacción de dicha contraprestación (art. 76.5.3º L. IRPF).

### 3.5. Deducciones de la cuota

Dado que la cesión del derecho de imagen (según el supuesto de hecho del artículo 76 L. IRPF) sigue una cadena con distintos eslabones sujetos a tributación por las rentas obtenidas de la explotación de tal derecho en cada fase y bien sabido que es finalmente el titular de dicha imagen al que la Ley imputa "iure et de iure" los rendimientos derivados de tales cesiones, la Ley se ha preocupado de arbitrar el mecanismo de las deducciones por doble imposición interna, internacional y por dividendos, para evitar la doble tributación a que pudiera dar lugar la imputación anterior.

El apartado 4 del artículo 76 de la L. IRPF establece las deducciones aplicables en la cuota del sujeto titular del derecho de imagen. Para su estudio procederemos a sistematizarlas en función de los sujetos que intervienen en las cesiones del derecho de imagen.

NOTA: Pese a que el artículo 76.4 de la L. IRPF (no modificado por Ley 46/2002) prevé la apli-

cación de estas deducciones sobre la **cuota íntegra**, el artículo 65.d) de la misma Ley (40/1998) establecía que las deducciones previstas en el art. 76.4 minorarían la **cuota líquida** para el cálculo de la cuota diferencial. Por ello y en coherencia con la sistemática del Impuesto según la cual las deducciones por doble imposición de dividendos y por doble imposición internacional minoran la cuota líquida, parecería lo propio entender que tales deducciones del art. 76.4 restasen -asimismo- de la cuota líquida. Con todo, es de precisar que la letra d) del artículo 65 de la Ley 40/1998 del IRPF ha sido eliminada por Ley 46/2002 de 18 de diciembre de modificación del IRPF.

### A) Deducciones como consecuencia del impuesto que paga la persona o entidad interpuesta (Y) primera cesionaria por la cesión del derecho a la explotación comercial del titular

a) Por **doble imposición internacional**: El sujeto titular del derecho de imagen se deducirá de la cuota el impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al IRPF o IS que pague, en su caso, la persona o entidad interpuesta, **no residente**, como consecuencia de las contraprestaciones que obtiene de la segunda cesionaria a cambio de la cesión del derecho de imagen del titular, en la parte de renta neta derivada de la cuantía que corresponda imputar al titular en su base imponible.

Esto es, se podrá deducir el impuesto equivalente al IRPF o IS que pague la persona o sociedad interpuesta en otro país -en el

cual tributa por obligación personal- por la explotación comercial de sus derechos de imagen, en la parte de dicha renta.

- b) **Por doble imposición de dividendos:** Igualmente será deducible de la cuota del contribuyente el impuesto satisfecho en el **extranjero** por la sociedad interpuesta, no residente, como consecuencia de la distribución de dividendos o participaciones en beneficios que la misma haya distribuido en el extranjero, procedentes de la cesión de los derechos de imagen del titular.

El impuesto deducible en estos casos será, bien el que corresponda en virtud de convenio para evitar la doble imposición, en su caso, o bien el satisfecho según la legislación interna del País de residencia del pagador de tales dividendos y participaciones.

- c) **Por doble imposición interna:** El sujeto titular del derecho de imagen se deducirá de la cuota el IRPF o IS satisfecho en España por la persona o entidad **residente** (1ª cesionaria), como consecuencia de las contraprestaciones que obtiene del empleador a cambio de la cesión del derecho de imagen del titular (rentas que corresponde imputar al titular del derecho de imagen, según la Ley).

En este sentido, si es persona física y **no** desarrolla una actividad económica pagará rendimientos de capital mobiliario, en caso afirmativo, tributará por rendimientos de actividades económicas, mientras que si es persona jurídica estará sujeto por IS.

## **B) Deducciones como consecuencia del Impuesto que paga el propio titular del derecho de imagen en la primera fase de la cadena (1ª cesión).**

- a) El titular del derecho de imagen podrá deducirse de la cuota el impuesto de naturaleza idéntica o similar al IRPF o IS satisfecho en el extranjero, correspondiente a la contraprestación que obtiene de la sociedad interpuesta (1ª cesionaria) a cambio del

derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

- b) Si el titular del derecho de imagen es persona física "**no residente**" podrá deducir de su cuota tributaria el impuesto satisfecho en España, por obligación real de contribuir, que corresponda a la contraprestación obtenida como consecuencia de la cesión del derecho a explotar comercialmente su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización<sup>13</sup>,

**NOTA:** Cuando el sujeto no es residente en España las cantidades que cobra por la primera cesión del derecho de imagen no se restan para el cálculo de la base imponible, sino que el impuesto correspondiente a tales cantidades se deduce de la cuota en el ejercicio en que tribute en España por obligación personal. Esto es:

- Si el titular es **residente**, el valor de la contraprestación obtenido por la 1ª cesión de la explotación comercial de su imagen a una persona o entidad interpuesta, se resta a efectos de calcular la base imponible imputable por cesión de derechos de autor (art. 76.3 L. IRPF).
- Si el valor de esta contraprestación se obtiene cuando la persona titular de la imagen **no es residente**, no se resta de la cantidad imputable en la base imponible (art. 76.3 L. IRPF); sin embargo, en este caso el impuesto que pague el titular por esta cesión -en España (por obligación real) o en el extranjero (por obligación personal)- será deducible de la cuota, en el ejercicio en que tribute en España por obligación personal, que es cuando se le deben imputar las rentas obtenidas por derechos de imagen (art. 76.4.1º, d y e); por eso la propia ley matiza que los impuestos pueden haberse satisfecho en periodos impositivos distintos a los que se practiquen estas deducciones y se imputen las rentas en la base imponible del titular del derecho de imagen (art. 76.4.2 L. IRPF)

## C) Límites en la aplicación de tales deducciones

- **Imputación temporal:** la práctica de estas deducciones se llevará a cabo en los períodos impositivos en que se imputen las rentas en la base imponible del titular del derecho de imagen, sin perjuicio de que los impuestos puedan haberse satisfecho en otros períodos impositivos.
- **Límite cuantitativo:** como máximo, en conjunto, estas deducciones no podrán superar la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible.
- **Límite territorial:** queda totalmente prohibido deducir impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

### 3.6. Reglas para evitar la doble imposición

- En armonía con el espíritu que preside la configuración de estas deducciones y a modo de **criterio general**, aplicable en cualesquiera otros supuestos que se puedan producir, el artículo 76.6.3 L. IRPF establece que "una misma cuantía sólo podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste".
- *"Distribución de dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la sociedad interpuesta procedentes de la cesión de derechos de imagen"*.

Puesto que las contraprestaciones obtenidas por la sociedad interpuesta (1ª cesionaria) a cambio de la cesión del derecho a explotar comercialmente la imagen del titular, se atribuyen a este último, el artículo 76.6 de la L. IRPF exime de imputar en el Impuesto personal de los **socios** de la sociedad interpuesta (1ª cesionaria) los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por ésta, en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada al sujeto

titular del derecho de imagen. Tratamiento que se extiende, igualmente, a los dividendos a cuenta<sup>14</sup>. En consecuencia, tales dividendos o participaciones no generan en los **socios** derecho a la deducción por doble imposición de dividendos ni a la deducción por doble imposición internacional.

**NOTA:** Recuérdese que cuando la sociedad interpuesta distribuya los dividendos o participaciones en beneficios procedentes de la cesión de derechos de imagen, como tales rendimientos se imputan al titular del derecho de imagen, la ley permite que éste deduzca de su cuota el impuesto pagado en el extranjero por la sociedad interpuesta (1ª cesionaria) en concepto de tales motivos.

- *"Distribución de reservas"*: En este caso se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

### 3.7. Retenciones e ingresos a cuenta

El artículo 76.8 de la Ley del IRPF<sup>15</sup> ordena que el empleador, con el que el titular del derecho de imagen mantiene una relación laboral, efectúe un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas -en **metálico** o en **especie**- a personas o entidades **no residentes** por la obtención del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.

Esto es, el segundo cesionario deberá retener e ingresar en Hacienda una cantidad sobre las contraprestaciones que satisfaga a la sociedad interpuesta no residente (1ª cesionaria) por los derechos a la explotación comercial de los derechos de imagen del titular de la misma.

Reglamentariamente se fijará la forma, plazos e impresos para realizar dicho ingreso a cuenta, toda vez que el porcentaje aplicable en tal concepto.

Cuantía o porcentaje aplicable:

- En virtud del artículo 83.10 de la L. IRPF<sup>16</sup> el porcentaje del ingreso a cuenta previsto en el artículo 76.8 de esta Ley será del 15%.

- En desarrollo de los preceptos legales y con mayor rigor jurídico del observable en el artículo 76.8 de la L. IRPF que refiere el ingreso a cuenta tanto para contraprestaciones en metálico como en especie, el artículo 70 del Reglamento del IRPF<sup>17</sup> establece que están sujetos a **retención o ingreso a cuenta**:

2. b "... los (rendimientos) procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho a la imagen".

En particular:

- El artículo 94 del Reglamento del IRPF cifra en un **20%** el tipo de **retención** a practicar sobre los rendimientos procedentes del derecho a la explotación del derecho a la imagen<sup>18</sup> (aplicable, por tanto, a las contraprestaciones **dinerarias**).
- Para el régimen especial de las rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen previsto en el artículo 76 de la L. IRPF, el artículo 100 del R. IRPF<sup>19</sup> prevé que el porcentaje aplicable a efectos de la cuantificación del **ingreso a cuenta** sobre los derechos de imagen regulado en el artículo 76.8 de la Ley del IRPF será del 15%

#### NOTAS:

1. Es importante subrayar que únicamente procederá esta retención o ingreso a cuenta cuando la entidad interpuesta sea **no residente**.
2. Tratándose de **contraprestaciones** satisfechas en **especie**, el ingreso a cuenta correspondiente se practicará sobre el valor de las mismas calculado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 44 de la L. IRPF, el cual, recordemos, prevé como criterio general el valor normal del mercado, sin perjuicio de las especialidades establecidas para los siguientes supuestos: utilización de vivienda, uso o entrega de automóviles, préstamos con tipos de interés inferior al legal del dinero, etc.

#### Bibliografía

- AMAT LLARI, E., *El derecho a la propia imagen y su valor publicitario*, Madrid, 1992.
- ANDRÉS AUCEJO, E., "Tributación de los derechos de imagen en el I.R.P.F.", *IURISNET*, <http://www.iurisnet.com>
- BARRACHINA, E., "La cesión de imagen de los artistas", *El fisco*, n. 78, 2002.
- BUIREU BUADES, H., "La fiscalidad de los derechos de imagen", *Gaceta Fiscal*, 1997, n. 151.
- CALVO ORTEGA, R., *El nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Lex Nova, 1999, Valladolid.
- CASANOVA GUASCH, F., y LANDA AGUIRRE, I., "El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen", *Jurisprudencia Tributaria*, nº 6, 1997.
- CAZORLA PRIETO, L. M. "Consideraciones sobre el tratamiento del deporte en el sistema tributario español vigente", *REDF*, n. 54, 1987.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, FALCÓN Y TELLA, MARTÍN QUERALT, PALAO TABOADA, PÉREZ ROYO, F.: "El tratamiento jurídico-tributario aplicable a los pagos que un Club de Fútbol satisface a las sociedades titulares de la explotación comercial de derechos de imagen de deportistas", *Impuestos*, nº 12, 1996.
- CLAVIJO, FERREIRO, MARTÍN QUERALT, TEJERIZO y PÉREZ ROYO, *Curso de derecho tributario*, ed. Marcial Pons, 2002
- COMPAIRED, J., "Fiscalidad y deporte profesional: examen de algunas cuestiones de actualidad", *CREDD*, 1995, n. 5; - *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*; Marcial Pons, 2001.
- CORDERO SAAVEDRA, L., *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*. Ed. Lex Nova, 2001.
- CRUZ AMORÓS (Director), *Comentarios a las Leyes Tributarias*, ed. Ederesa, 1998, Madrid.
- FALCÓN Y TELLA, R. - *Medidas Fiscales para 1997*, Civitas, 1997; - "El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas", en *Reflexiones en torno al nuevo IRPF*, CIVITAS, 1999, Madrid y en *R.E.D.D.*, 1999; "Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del capital, premios y derechos de imagen: la supervivencia de una injustificada y peculiar elevación al íntegro", *Editorial Quince-na Fiscal*, 1998, n. 4.

- FERNÁNDEZ CARMONA, N. "Derechos de imagen y transparencia fiscal", *Tribuna Fiscal*, n. 79, 1997.
- LASARTE, J. y CASADO, G., "Consideraciones sobre las rentas irregulares. Régimen fiscal de artistas y deportistas", *REDF*, n. 26, 1980.
- MAGRANER MORENO, F., *Tributación de artistas y deportistas*, ed. CISS, Valencia, 1995; - *El impuesto sobre la renta de las personas físicas*, ed. Tirant Lo Blanch, 2000.
- MENÉNDEZ MORENO, A., "Los derechos de imagen en la nueva Ley del IRPF"<sup>20</sup>, en *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, bajo la coordinación de YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., GARCÍA NOVOA, C., LÓPEZ DÍAZ, A.
- PÉREZ ROYO, F., *Manual del Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Marcial Pons, 2000.
- PLAZA y JABAT, "El derecho a la imagen, su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario", *CT*, n.º 81, 1997.
- ROSEMBUJ, T., TÍTOL: *El Impuesto sobre la renta de las personas físicas; Promociones Publicaciones Universitarias*, Barcelona, 1992
- TOVILLAS MORÁN, J. M., *Régimen tributario de los derechos de imagen*, ed. Marcial Pons, 2001.
- V.V.A.A.: - *Memento Práctico Francis Lefebvre, Fiscal*, 2002
- , *La reforma global del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas*, ed. Mutual Cyclops, barcelona, 1999
- , *Todo Renta, Praxis*, 1999
- , *Guía del Reglamento del Impuesto sobre la Renta*, CISS, 1999.
- de imagen de deportistas", *Impuestos*, n.º 12, 1996.
3. Mientras que si el titular del derecho a la imagen lo explota de forma directa, mediante contratos singulares entre el interesado y las empresas (de publicidad u otro tipo), la calificación tributaria, en su opinión, sería la de rendimientos del capital mobiliario.
4. Autor seguido entre otros por TOVILLAS MORÁN, J. M., *Régimen tributario de los derechos de imagen*, ed. Marcial Pons, 2001, págs. 154 y 155.
- Sobre la naturaleza de las contraprestaciones de los derechos de imagen cedidos a la sociedad mercantil, se ha pronunciado recientemente BARRACHINA, E., para quien: "El contrato por el que el artista se compromete a prestar a la sociedad mercantil su dedicación y trabajo no se puede concebir como algo separado de la imagen, ni, desde luego, la sociedad mercantil lo admitiría (...). La cesión de la imagen a una Sociedad mercantil no sólo "es algo connatural al contrato de trabajo" sino a la naturaleza de ese trabajo, que es deporte y espectáculo, (...), por ello, cuando el artista presta su consentimiento al contrato laboral, está consentiendo también la utilización de su imagen por la sociedad mercantil, y ambos elementos constituyen la causa del contrato para éste", .. "La cesión de imagen de los artistas", *El fisco*, n. 78, 2002., págs. 39-40.
5. En el caso del "convenio colectivo" para la actividad profesional de fútbol y de baloncesto, el propio convenio establece que las retribuciones abonadas por el club por cesión expresa de la explotación de los derechos de imagen de los deportistas, tendrán la consideración de concepto salarial (vid. Pregunta a' titulada: "Relaciones laborales de carácter especial"). Caso de no existir convenio, se estará al "pacto individual" por el cual el trabajador puede ceder al empresario el derecho a explotar su imagen, en cuyo caso la retribución no tendría naturaleza salarial pero, aún así, habría de considerarse rendimientos del trabajo a efectos del IRPF en virtud del art. 24 L. IRPF. Hoy, como se ha dicho, al amparo del art. 16.1 Ley 40/1998 del IRPF (FALCÓN). Subráyese que, en tal caso, resultaría imprescindible que no se dieran las condiciones para con-

## Notas

1. Inclusión que trae causa de la Ley 13/1996 de Medidas Fiscales y que se perpetua en la Ley 40/1998 del IRPF, no modificada en este punto por Ley 46/2002, de 18 de diciembre.
2. Sobre estos particulares recomendamos la lectura del dictamen emitido por CLAVIJO HERNÁNDEZ, FALCÓN Y TELLA, MARTÍN QUERALT, PALAO TABOADA, PÉREZ ROYO, F.: "El tratamiento jurídico-tributario aplicable a los pagos que un Club de Fútbol satisface a las sociedades titulares de la explotación comercial de derechos

siderar esta cesión como una actividad económica del empleado.

6. Y ello sin perjuicio de que el propio autor no piense que ésta sea la calificación idónea, pues en su opinión "la calificación idónea de los rendimientos derivados de los derechos de imagen a que se refiere el artículo 23.4.e) de la Ley, tendría que haber distinguido por un lado la calificación de los rendimientos de aquel a quien físicamente pertenece la imagen (titular pues a su vez del derecho de imagen en cuanto derecho de la personalidad), cuyos rendimientos deberían haber sido calificados de rendimientos del trabajo ... . MENÉNDEZ MORENO, A., "Los derechos de imagen en la nueva Ley del IRPF", pág. 633

7. Autor que cita como partícipes de esta opinión (aunque con distintos matices) a RODRÍGUEZ SANTOS, CALERO GALLEGO, etc. En el mismo sentido, *Memento Práctico Francis Lefebvre, Fiscal, 2002*, ref. 541.

8. Sobre el particular puede verse: CORDERO SAAVEDRA, L., *El deportista profesional* (citado); TOVILLAS MORÁN, J. M., *El tratamiento tributario del derecho de imagen*.

9. Sobre los diferentes tipos de contratos relacionados con la explotación de la imagen puede verse: PLAZA y JABAT, S.: "El derecho a la imagen ...", ob., cit., pág. 96 y ss.; - CLAVIJO HERNÁNDEZ, FALCÓN Y TELLA, MARTÍN QUERALT, PALAO TABOADA, PÉREZ ROYO, F.: "El tratamiento jurídico-tributario aplicable a los pagos que un Club de Fútbol satisface a las sociedades titulares de la explotación comercial de derechos de imagen de deportistas", citado.

10. Régimen en lo sustancial no modificado por Ley 46/2002 de 18 de diciembre.

11. De ésta y otras interesantes críticas se deja también constancia en CASANOVA GUASCH, F., y LANDA AGUIRRE, I., "El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen", *Jurisprudencia Tributaria*, nº 6, 1997, pp. 1791 a 1793.

12. Idem en "El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas" recogido en el libro: *Reflexiones en torno al nuevo IRPF*, ob., cit., pág. 237.

13. "Caso que se produce cuando la persona o entidad cesionaria paga a la persona física cuando ésta no es todavía residente en España, pues al realizar un pago a un no residente la persona o entidad debe efectuar un ingreso a cuenta" (CASANOVA GUASH, f y LANDA AGUIRRE, I., "El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen", ob.cit., p. 19).

14. Con ello se pretende evitar que el titular de los derechos de imagen, el contribuyente, disminuya la progresividad del IRPF, puesto que todos los rendimientos obtenidos por la entidad se le imputan a él. CASANOVA GUASCH, LANDA AGUIRRE, "El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen", citado.

15. Numeración según Ley 46/2002 de 18 de diciembre de modificación del IRPF, de 18 de diciembre. Esta ley convierte el artículo 76.9 de la Ley 40/1998 en el actual artículo 76.8

16. Artículo redactado por Ley 46/2002 de 18 de diciembre, si bien no se modifica el porcentaje.

17. Aprobado por R.D. 214/1999, de 5 de febrero (no modificado por el R.D. 27/2003, de 10 de enero, por el que se modifica el Reglamento del IRPF).

18. Para los restantes supuestos que cita el artículo 70.2.b del Reglamento del IRPF el tipo de retención será también del 15% según el artículo 94 del R.IRPF aprobado por R.D. 27/2003, de 10 de enero, por el que se modifica el Reglamento del IRPF).

19. Redactado por R.D. 27/2003 de 10 de enero por el que se modifica el Reglamento del IRPF (art. cuadragésimo quinto).

---

**Eva Andrés Aucejo**  
Profesora titular de Universidad  
de la Facultad de Derecho,  
Universidad de Barcelona