

JOSÉ PEDREIRA MENÉNDEZ

Doctor en Derecho

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad
de Oviedo*

ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2000

Extracto:

EN el trabajo se analiza la tributación de la cesión de la explotación de la imagen de los deportistas vinculados por relaciones laborales. En los últimos años es una práctica, cada vez más difundida, el que los deportistas perciban parte de sus retribuciones a través de contratos de utilización de imagen. Para ello ceden el derecho a la explotación de su imagen a una sociedad distinta del club donde trabajan, posteriormente, dicho club si quiere utilizar la imagen de su jugador debe adquirir el derecho de la sociedad tenedora de los mismos. Con esta operación se permite deslocalizar parte de las rentas, al dejar de ser un concepto salarial, al mismo tiempo que se puede diferir la percepción de las cantidades por parte de estos deportistas.

Para evitar dicha operación el legislador ha intentado establecer diversas cautelas en la normativa reguladora del IRPF, más concretamente el artículo 76 de la Ley 40/1998. Sin embargo, el precepto, como se demuestra a lo largo del estudio, adolece de importantes defectos que lo convierten prácticamente inoperante en la práctica.

Por otra parte, independientemente de los problemas internos que presenta la regulación de los derechos de imagen en la actual normativa del IRPF, nos encontramos con algunos fallos en los Convenios de Doble Imposición suscritos por España que impiden la aplicación de la cláusula prevista en el artículo 76 de la Ley 40/1998, lo que agudiza aún más la situación.

En resumen, se puede decir que las medidas adoptadas no impiden que las rentas procedentes de la cesión de los derechos de imagen que se explotan en España terminen tributando en terceros países, generalmente paraísos fiscales.

Sumario:

- I. El derecho a la propia imagen.
- II. La tributación de la cesión de los derechos de imagen con anterioridad a la Ley 40/1998.
- III. La tributación de la cesión de los derechos de imagen en la Ley 40/1998.
- IV. El régimen especial de los derechos de imagen del artículo 76 de la Ley 40/1998.
 1. Requisitos para su aplicación.
 2. La cláusula de exclusión del régimen especial.
 3. La cuantía a imputar en la base imponible.
 4. Integración de rentas.
 5. Medidas de corrección de la doble imposición.
 - 5.1. Minoraciones en la cuantía a imputar.
 - 5.2. No gravamen de los dividendos procedentes de la primera cesionaria.
 - 5.3. Cesión del derecho de imagen a una sociedad transparente.
 - 5.4. Deducciones en la cuota.
 6. Imputación temporal.
 7. El ingreso a cuenta en los pagos a no residentes.
 8. Prevalencia de los tratados y convenios internacionales.
 9. Valoración crítica del régimen especial de los derechos de imagen.
- V. A modo de conclusión: la posibilidad de establecer un régimen tributario especial para las rentas de los deportistas.

I. EL DERECHO A LA PROPIA IMAGEN

El artículo 18.1 de la Constitución reconoce y garantiza, como uno de los derechos fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico, el derecho a la propia imagen. El desarrollo del precepto constitucional se ha llevado a cabo por la *Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de Protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y a la propia imagen*, que lo considera como uno de los derechos de la personalidad y le otorga carácter irrenunciable.

Este derecho consiste fundamentalmente, conforme al artículo 7 de la Ley Orgánica 1/1982, en la protección de las personas contra:

- «5. La captación, reproducción o publicación por fotografía, filme o cualquier otro procedimiento, de la imagen de una persona en lugares o momentos de su vida privada o fuera de ellos, salvo los casos previstos en el artículo 8.2 ¹.
6. La utilización del nombre, la voz o de la imagen de una persona para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga».

Frente a las limitaciones descritas, el artículo 2 de la mencionada Ley permite la comercialización o explotación de la imagen, captada fuera de los supuestos indicados anteriormente, si se cuenta con la autorización expresa del sujeto. Aunque no debe olvidarse que se trata de un derecho de la personalidad irrenunciable, por lo que el mencionado uso es revocable en cualquier momento ².

¹ El artículo 8.2 de la Ley Orgánica 1/1982 afirma que el derecho a la propia imagen no impedirá: «Su captación, reproducción o publicación por cualquier medio, 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».

² El artículo 2 de la Ley Orgánica 1/1982 en sus apartados segundo y tercero indica que:

- «2. No se apreciará la existencia de intromisión ilegítima en el ámbito protegido cuando estuviere expresamente autorizado por la ley o cuando el titular del derecho hubiese otorgado al efecto su consentimiento expreso.
3. El consentimiento a que se refiere el párrafo anterior será revocable en cualquier momento, pero habrá de indemnizarse, en su caso, los daños y perjuicios causados, incluyendo en ellos las expectativas justificadas».

En resumen, podemos indicar que el carácter patrimonial de este derecho consiste en la facultad de autorizar el uso de la propia imagen por un tercero, respetando, eso sí, la dimensión moral de la misma que es indisponible e irrenunciable por Ley ³. Por tanto, nada impide a un sujeto la explotación económica de su propia imagen ⁴.

Es sabido que uno de los grupos sociales donde con mayor intensidad se hace uso de la cesión económica de la imagen es el de los deportistas. Tal es así que en el artículo 7.3 del *Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales*, se les reconoce expresamente el derecho a la explotación comercial de su propia imagen ⁵.

³ Como ha reconocido reiteradamente el Tribunal Constitucional, el artículo 18 de la Constitución lo que protege es la intimidad y el derecho a la propia imagen frente a la captación, difusión y divulgación de la misma sin la preceptiva autorización del sujeto (*vid.* STC 170/1987, de 30 de octubre); lo que no impide su eventual explotación económica si se cuenta con tal consentimiento. *Vid.*, entre otras, las STC 231/1988, de 2 de diciembre y STC 117/1994, de 25 de abril. La vertiente patrimonial del derecho a la imagen también ha sido reconocida por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo en las Sentencias de 11 de abril de 1987 (RJ 1987/2703); de 29 de marzo (RJ 1988/2480) y 9 de mayo de 1988 (RJ 1988/4049); 9 de febrero de 1989 (RJ 1989/822); 19 de octubre de 1992 (RJ 1992/8079); 29 de marzo (RJ 1996/2371) y 3 de octubre de 1996 (RJ 1996/7012), 17 de noviembre de 1999 (Citada por Alejandro).

⁴ Sobre este particular, *vid.*, con carácter general, IGARTUA ARREGUI, F., *La apropiación comercial de la imagen y del nombre ajenos*, Tecnos, Madrid, 1991 y AMAT LLARI, M. E., *El derecho a la propia imagen y su valor publicitario*, La Ley, Madrid, 1992.

⁵ En el artículo 7.3 del Real Decreto 1006/1985 se indica que: «En lo relativo a la participación en los beneficios que se deriven de la explotación comercial de la imagen de los deportistas se estará a lo que en su caso pudiera determinarse por convenio colectivo o pacto individual, salvo en el supuesto de contratación por empresas o firmas comerciales previsto en el número 3 del artículo 1.º del presente Real Decreto».

En desarrollo de este precepto, el vigente Convenio Colectivo para la Actividad del Fútbol Profesional (BOE de 8 de agosto de 1998) señala en su artículo 24 como uno de los conceptos salariales los «derechos de explotación de imagen». Asimismo en el artículo 32, que lleva por rúbrica «Derecho de explotación de imagen», se indica que: «Para el caso de que el futbolista explote en su propio nombre sus derechos de imagen, por no haber sido éstos 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, de conformidad con lo establecido en el artículo 24. En tal supuesto, la cantidad acordada deberá constar por escrito, ya sea a nivel individual o de la plantilla del club o sociedad anónima deportiva». Por último, también se hace referencia a la explotación económica de la imagen de los futbolistas en el artículo 42 del Convenio cuando se señala que «La L.N.F.P. y la A.F.E. acuerdan durante las temporadas de vigencia del presente Convenio colectivo, esto es, en las temporadas 1998/1999, 1999/2000 y 2000/2001, la explotación conjunta con fines comerciales de la imagen de los distintivos, nombres y emblemas de los clubes o sociedades anónimas deportivas afiliados a la L.N.F.P., así como de la imagen de los futbolistas de cada plantilla de los clubes y sociedades anónimas deportivas anteriormente mencionados, en relación, única y exclusivamente, con la fabricación, distribución, promoción y venta de cromos, "stick stack", "pop up", "trading cards" y similares, con los respectivos álbumes para coleccionarlos, en los que se reproduzca la imagen y el nombre de los citados futbolistas con la indumentaria, distintivos y símbolos propios de los clubes a que pertenecen».

Igualmente, el vigente Convenio Colectivo del Baloncesto Profesional (BOE de 3 de febrero de 1994) indica en su artículo 11 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» y de forma complementaria establece un Anexo III para regular el régimen de explotación de los mencionados derechos de imagen. El carácter salarial de las contraprestaciones percibidas por los derechos de imagen de los jugadores de baloncesto ha tenido su confirmación en diversos pronunciamientos jurisprudenciales, *vid.*, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 14 de junio de 1993 (AS 1993/2860) o las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 30 de julio de 1994 (AS 1994/3198) y 6 de julio de 1995 (AS 1995/2822).

De ahí que se haya hecho necesario que la norma establezca las consecuencias, a efectos tributarios, de la cesión de tal derecho por parte de los deportistas. Debe tenerse en cuenta que la remuneración obtenida por los derechos de imagen puede ser un concepto salarial pero también cabe la posibilidad de que dichas cantidades se perciban de forma independiente a la prestación laboral. En estos casos, a través de la utilización de sociedades interpuestas, se pueden deslocalizar parte de las rentas salariales del deportista mediante una operación triangular. Tal operación consiste en que el trabajador-deportista cede sus derechos de imagen a una sociedad, que presumiblemente controla, a cambio de una cantidad simbólica. Posteriormente el empresario-club, en el que el trabajador-deportista desarrolla su relación laboral, adquiere los derechos de imagen de su trabajador a la sociedad tenedora de los mismos, retribuyendo de este modo parte de las rentas que habría pagado en concepto de salario. Los problemas fiscales que puede plantear esta forma de retribución de los trabajadores creemos que justifica el estudio que se pretende en el presente trabajo ⁶.

II. LA TRIBUTACIÓN DE LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN CON ANTERIORIDAD A LA LEY 40/1998

Una vez admitida la posible comercialización del derecho a la propia imagen, la práctica habitual entre los deportistas profesionales, sobre todo desde finales de los años ochenta, ha sido la de firmar un contrato federativo de carácter laboral con su equipo y un contrato de imagen con una sociedad, de la que son los únicos propietarios o en unión con sus familiares, a la cual ceden los derechos sobre su imagen ⁷. Posteriormente, el equipo-empresario compra los derechos de explotación de la

Asimismo el Convenio Colectivo del Balonmano Profesional (BOE de 4 de junio de 1996) señala en su artículo 21 como concepto salarial los «derechos de explotación de imagen». Y es más, en el artículo 22 que lleva por rúbrica «Estructura retributiva» se indica que: «A los efectos previstos en los artículos 20 y demás a los que se refiera el presente Convenio colectivo, se entenderá por salario el resultado neto una vez deducidas las siguientes partidas:

- a) Hasta un 15 por ciento del total de lo percibido y que sea imputado a derechos de imagen, conforme a lo dispuesto en el artículo 37.3.g) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la redacción dada por el artículo 2.º 2 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. (Esta referencia debemos entenderla hecha al vigente artículo 23.4.e) y 76 de la Ley 40/1998).»

Por último, queremos hacer referencia al Convenio Colectivo del Ciclismo Profesional (BOE de 14 de febrero de 1998), donde no se integran los derechos de imagen como uno de los conceptos salariales, véase el artículo 18, aunque, sin embargo, se reconoce en el artículo 31 la existencia de derechos de imagen que «Es la cantidad que percibe el corredor por la cesión de sus derechos de imagen con fines publicitarios, cuyas condiciones particulares se estipularán en pacto individual».

- ⁶ Hemos decidido centrarnos en los deportistas profesionales por ser quienes más habitualmente acuden a la cesión de sus derechos de imagen como forma de pago de parte de su retribución salarial, como así se contempla en los distintos convenios colectivos a los que hemos hecho referencia anteriormente. Sin embargo, nada impide que lo que digamos pueda ser aplicado a otros trabajadores cuya imagen pueda ser explotada por sus empresarios como: artistas, presentadores de televisión, etc.
- ⁷ En el presente trabajo vamos a centrarnos en los deportistas que tributen por obligación personal en el IRPF, es decir, aquellos que son residentes en territorio español de conformidad con el artículo 9 de la Ley 40/1998. Hay que tener en cuenta que este precepto ha introducido importantes cláusulas para evitar que los deportistas profesionales de nacionalidad española puedan fijar su residencia habitual fuera del territorio español y, especialmente, en paraísos fiscales. Sobre

imagen del deportista-trabajador a la sociedad cesionaria de los mismos. Con este sistema los deportistas disminuyen las remuneraciones que perciben como rendimientos del trabajo personal desviando a la sociedad unos ingresos que, de recibirlos directamente de la entidad con la que mantienen la relación laboral, habrían de tributar en la tarifa progresiva del IRPF con el perjuicio que ello les representaría⁸. Al mismo tiempo, con esta operación, se reparten los rendimientos procedentes del club entre los socios de la entidad, rebajando en consecuencia, nuevamente, la progresividad⁹.

A estas ventajas, ya de por sí interesantes, en el origen de este modelo retributivo se unía un atractivo añadido, como es el hecho de que las cantidades abonadas a la sociedad, al no ser rentas del trabajo, no estaban sujetas a las retenciones previstas en el artículo 45 del *Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*¹⁰.

Esta práctica despertó las suspicacias de la Administración que, como apunta un importante sector de la doctrina al hilo de un dictamen sobre un caso real, propuso el gravamen de tal cesión como rentas del trabajo personal de los titulares de la imagen cedida¹¹. En este sentido se ha llega-

este particular puede consultarse lo expuesto por CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., *Los impuestos del deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999, págs. 216 a 219 y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., «La obligación personal en el cambio de residencia a un paraíso fiscal: una proposición mal construida en la lucha contra el fraude», *Estudios Financieros*, núm. 185, agosto, 1998, págs. 143 a 168.

En el supuesto de encontrarnos ante deportistas no residentes habrá que acudir a los convenios de doble imposición establecidos con su país de residencia y en defecto de éstos a la *Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y otras normas tributarias* (en adelante *Ley 41/1998*).

- ⁸ La reducción de la progresividad que se logra es puesta de manifiesto por PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 402. Los problemas planteados con las altas rentas de los deportistas profesionales y la progresividad del IRPF ya se ha venido manifestando en las anteriores regulaciones del impuesto, en este sentido, *vid.* LASARTE ÁLVAREZ, J. y CASADO OLLERO, G., «Consideraciones sobre las rentas irregulares. Régimen fiscal de artistas y deportistas», *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, núm. 26, abril-junio, 1980, págs. 253 a 283.
- ⁹ El funcionamiento de este sistema está muy bien descrito por CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., *Los impuestos del deporte*, *ob. cit.*, págs. 233 a 236.
- ¹⁰ Sobre la no aplicación de la tabla de retenciones establecida para los rendimientos del trabajo a las rentas abonadas a la sociedad tenedora de los derechos de imagen existe unanimidad en la doctrina, en este sentido *vid.* CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., FALCÓN Y TELLA, R., MARTÍN QUERALT, J., PALAO TABOADA, C. y 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*, núm. 12, junio, 1996, págs. 524 a 526; FALCÓN Y TELLA, R., «El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas», *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 9, enero-junio, 1998, pág. 9 y CASANOVA GUASCH, F. y LANDA AGUIRRE, I., «El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 6, junio, 1997, págs. 17 y 18. Ahora bien, no sólo es que no se aplicara la tabla de retenciones, sino que además las rentas abonadas por el club a la sociedad tenedora de los derechos de imagen podían encontrarse no sujetas a retención a cuenta conforme al apartado Dos. i) de la Disposición adicional primera del *Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF*, al tratarse de un arrendamiento de derechos, siempre que ésta fuese la actividad habitual de la sociedad.
- ¹¹ *Cfr.* lo manifestado por CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., FALCÓN Y TELLA, R., MARTÍN QUERALT, J., PALAO TABOADA, C. y 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», *ob. cit.*, págs. 519, 527, 529 y 541. Así como el trabajo de RODRÍGUEZ SANTOS, F. J., «Los derechos de imagen en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Crónica Tributaria*, núm. 89, 1999, págs. 99 y 100.

do a afirmar por algún miembro de la Administración que «cuando no existe una explotación comercial de la imagen supuestamente cedida o cuando dicha imagen es un elemento indisoluble de la prestación laboral del titular de la misma, afirmar que existen rentas derivadas de la cesión de la imagen no parece ser sino un artificio o un mero enmascaramiento de las rentas naturales derivadas de aquella prestación: Las del trabajo personal»¹². Frente a este razonamiento, parte de la doctrina ha defendido que si el deportista ha cedido el derecho a la explotación de su imagen a un tercero, el cual a su vez lo cede al club o entidad deportiva donde presta sus servicios el deportista, la cantidad obtenida por este último no puede considerarse procedente de una relación laboral¹³.

Como suele ser habitual, ante el problema planteado, la Inspección de Hacienda calificó tales ingresos como rentas del trabajo a los efectos de aplicarles las oportunas retenciones. En buena lógica, las liquidaciones emitidas por la Inspección, amparándose en el criterio anteriormente expuesto, fueron recurridas en vía administrativa. Hasta el momento presente las dos únicas Resoluciones del TEAC que conocemos, ambas de fecha 17 de noviembre de 1999, confirman el parecer de la Inspección, en su fundamento de derecho tercero, al indicar, respecto de la naturaleza de las contraprestaciones de los derechos de imagen cedidos, que:

- «c) para que el derecho a la explotación de la imagen pueda ser tratado como un derecho autónomo es preciso que no quede incorporado a otra figura jurídica como elemento natural de la misma. El contrato por el que el deportista se compromete a prestar al Club su dedicación y trabajo no se puede concebir como algo separado de la imagen, ni, desde luego, el Club lo admitiría. Ambos elementos constituyen un todo único, se desarrollan durante el mismo tiempo, y no hay un solo caso en la plantilla del Club en el que se haya contratado el trabajo sin la imagen de quien lo presta. La cesión de la imagen a un Club no sólo es algo connatural al contrato de trabajo sino a la naturaleza de ese trabajo, que es deporte y espectáculo, (...).
- d) por ello, cuando el deportista presta su consentimiento al contrato laboral, está consintiendo también la utilización de su imagen por el Club, y ambos elementos constituyen la causa del contrato para éste. (...) Ese consentimiento respecto de la explotación colectiva de su imagen no puede otorgarse con independencia del contrato que la engloba, forma inevitablemente parte del contenido del contrato de trabajo del futbolista, y, por tanto, no puede otorgarse más que por él. Por eso, cuando el futbolista dice que ha cedido a una entidad distinta del Club su derecho de imagen

¹² CARMONA FERNÁNDEZ, N., «Derechos de imagen y transparencia fiscal», *Tribuna Fiscal CISS*, núm. 79, mayo, 1997, pág. 60.

¹³ Vid. CLAVIJO HERNÁNDEZ, C., FALCÓN Y TELLA, R., MARTÍN QUERALT, J., PALAO TABOADA, C. y 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», *ob. cit.*, págs. 522 a 529. La existencia de relaciones laborales que implican la utilización de la imagen del trabajador y la posibilidad de que dicho uso se diferencie de la relación laboral propiamente dicha, a través de la firma de un contrato independiente, es analizada por PLAZA Y JABAT, S., «El derecho a la imagen, su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 81, 1997, págs. 92 a 99.

lo único que ha podido ceder son los derechos que surgen a su favor del contrato que ha otorgado como futbolista, en el que se integra tal derecho de imagen. Como el citado contrato es un contrato de trabajo, lo único que él ha cedido o puede ceder -total o parcialmente- es el derecho a cobrar su salario, es decir, cede un derecho de crédito laboral. (...) Cuando la Sociedad exige al Club el pago de los derechos de imagen lo que está haciendo es cobrar el crédito laboral; y el Club extingue su deuda laboral pagándola al trabajador o a un tercero, que es la Sociedad, tal como prevé el artículo 1.162 del Código Civil. El Club con ello no recibe nada, pues el derecho de imagen en actuaciones deportivas ya lo tenía en virtud del contrato laboral del jugador de fútbol. (...)

- f) La consecuencia que tanto el Club como la Sociedad interpuesta pretenden sentar es fundamentalmente disminuir o posponer la tributación de los deportistas en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

Por tanto, para la Administración, todas las rentas que abonaba el club-empedor por prestaciones relacionadas con su trabajador eran rendimientos del trabajo independientemente de quien los percibía.

Como es de suponer, habrá que esperar a los pronunciamientos jurisprudenciales para conocer la solución al problema que se planteó en aquel momento. De todas formas nos atrevemos a considerar que la operación, tal y como estaba diseñada jurídicamente, impide la imputación de las rentas a los futbolistas conforme a la derogada *Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (en adelante *Ley 18/1991 del IRPF*), ya que ellos no eran los perceptores de las mismas. Además, los únicos supuestos de imputación a los socios de las rentas percibidas por una sociedad, existentes en aquel momento, eran los relativos a la transparencia fiscal.

En este sentido, hemos de indicar que, ante la problemática planteada por el tratamiento tributario que debían recibir las operaciones de cesión de derechos de imagen que hemos descrito, se consideró, aprovechando la aprobación de la *Ley 18/1991 del IRPF*, que una primera fórmula para impedir el diferimiento del pago de los tributos por parte de estos contribuyentes, a través de dichas operaciones, era el calificar como transparentes a las sociedades formadas por ellos y sus familiares¹⁴. Sistema que sigue vigente actualmente en el artículo 75.1.c) de la *Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades* (en adelante *LIS*). Sin embargo, para evitar que una sociedad de deportistas deje de ser transparente basta con constituir la en el extranjero o con ingresar en ella rentas que no procedan de

¹⁴ El artículo 52.Uno.C) de la *Ley 18/1991 del IRPF* estableció la aplicación del régimen de transparencia fiscal a: «Las sociedades en que más del 50 por 100 de sus ingresos brutos procedan de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas o de cualquier otra actividad relacionada con artistas o deportistas cuando entre éstos y sus familiares hasta el cuarto grado inclusive tengan derecho a participar en, al menos, el 25 por 100 de los beneficios de aquéllas».

actividades deportivas en más de un 50 por 100¹⁵. Además, con este sistema no se evita el reparto de las rentas del deportista entre los distintos miembros de la sociedad, lo que implica una rebaja de la progresividad del impuesto ya que la imputación no se realiza sobre un solo sujeto pasivo.

Los insatisfactorios resultados obtenidos con la aplicación de la técnica de la transparencia fiscal a la sociedad explotadora de los derechos de imagen fue, como señala MERINO JARA, lo que motivó la reacción del legislador creando una regulación específica para los derechos de imagen ligados a una relación laboral¹⁶.

Tal regulación se introdujo por el artículo 2 de la *Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social*, que modificó el artículo 37.3 de la Ley 18/1991 del IRPF para que se consideraran como rendimientos de capital mobiliario los provenientes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización de su uso. Al mismo tiempo se instauró el sistema de imputación adoptado posteriormente por la vigente *Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (en adelante Ley 40/1998), de tal modo que las rentas abonadas a la sociedad deberían ser integradas en la declaración del contribuyente inicialmente titular de los derechos cedidos, es decir, en la del deportista única y exclusivamente¹⁷.

Por tanto, la imputación y sujeción a gravamen en el IRPF de los derechos de imagen se convierte en un intento de evitar una menor tributación y la posible ocultación fiscal de lo que en numerosos supuestos podría considerarse como rendimientos del trabajo personal¹⁸. Aunque dicha imputación no se haga en tal condición sino en la de rendimientos del capital mobiliario¹⁹.

¹⁵ Una interesante comparación de las diferencias existentes entre las sociedades transparentes de profesionales y las de artistas y deportistas es la realizada por MERINO JARA, I., «Tributación familiar. Regímenes especiales, imputación de rentas...», *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 314.

¹⁶ *Cfr.* «Tributación familiar. Regímenes especiales, imputación de rentas...», *ob. cit.*, pág. 315.

¹⁷ La pésima redacción de este precepto, que plantea diversos problemas, como veremos a lo largo del presente trabajo, se pone de manifiesto en el hecho de que fuera modificado el mismo día que se aprobaba, en la Disposición Adicional Segunda de la *Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias*. Con este proceder creemos que el legislador ha llegado al colmo del absurdo, aprobando una Ley y modificándola en la votación de la siguiente que se efectuó apenas cinco minutos después. Esta forma de legislar nos hace pensar en las palabras del profesor FERREIRO LAPATZA, J. J., cuando indica que la certeza del Derecho se opone a los cambios muy frecuentes y muchas veces innecesarios de las normas, así como a las cláusulas derogatorias confusas, que nos hacen perder a todos una parte muy importante de nuestro tiempo buscando el Derecho en vigor, *cfr. Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 302. Al mismo tiempo, hemos de decir que coincidimos con CARMONA FERNÁNDEZ, N., en que no tiene mucho sentido la distinción entre «la cesión», «el consentimiento» o «la autorización», desconocemos cuál ha sido el motivo que ha impulsado al legislador a introducir esta redacción primero en la Ley 13/1996 y posteriormente a mantenerla en la Ley 40/1998, no es más que otro ejemplo de la farragosa redacción de esta norma, *cfr.* «Derechos de imagen y transparencia fiscal», *ob. cit.*, págs. 60 y 62.

¹⁸ No debe olvidarse, como hemos visto en la nota 5, que la mayoría de convenios colectivos del deporte profesional consideran los derechos de imagen como uno de los conceptos salariales percibidos por el deportista.

¹⁹ La calificación de las rentas obtenidas por los deportistas, debido a la cesión de sus derechos de imagen, como rendimientos de capital mobiliario ha sido criticada por el Grupo Socialista, tanto en la tramitación de la Ley 13/1996, como en la de la Ley 40/1998. Durante las discusiones parlamentarias de la primera de ellas se argumentó que tal clase de rentas deberían enmarcarse entre los rendimientos del trabajo por tres motivos fundamentales:

III. LA TRIBUTACIÓN DE LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN EN LA LEY 40/1998

En la vigente Ley 40/1998 nos encontramos con la circunstancia de que las rentas obtenidas por la cesión de los derechos de imagen pueden encuadrarse en distintos apartados del impuesto ²⁰.

Así, en primer lugar, pueden ser *rendimientos del trabajo* si el deportista cede sus derechos directamente al club donde presta su relación laboral, de conformidad con lo establecido en el artículo 7.3 del Real Decreto 1006/1985 y los distintos Convenios Colectivos que lo desarrollan ²¹. Esta calificación no plantea mayores problemas y, desde luego, no es a la que va encaminada todo el régimen específico de tributación que se ha introducido en el ordenamiento español para la cesión de estos derechos ²².

Por otro lado, pueden ser considerados *rendimientos del capital mobiliario* de acuerdo con los artículos 6.2.b) y 23.4.e) de la Ley 40/1998, ya que en el segundo de ellos, que se dedica a regular lo que se conoce como «*Otros rendimientos del capital mobiliario*», se incluye a «los rendimientos, dinerarios o en especie, procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que la cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica, en cuyo caso la renta se entenderá no como de capital mobiliario, sino como

- a) Por el efecto ejemplificador negativo sobre otros profesionales que podrían desplazar parte de sus rentas para que se beneficiaran de este tratamiento.
- b) Porque suponía una desautorización de las actuaciones practicadas por la Administración que estaba tramitando Actas por el incumplimiento de la obligación de retener de las entidades que satisfacían este tipo de conceptos, que debían ser asimilados al salario.
- c) Consideraban que la cuestión ya estaba resuelta por el Real Decreto 1006/1985, que remitía a los Convenios Colectivos donde dichas retribuciones eran consideradas una de las partidas salariales.

Puede verse la transcripción de las intervenciones del representante del Grupo Socialista en la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda del 6 y del 21 de noviembre de 1996 ante el Pleno y Diputación Permanente. Diarios de Sesiones de Congreso de los Diputados núms. 100 y 43, respectivamente, en las págs. 2.616 y 2.099 a 2.101.

En nuestra opinión, si se iba a optar por la imputación únicamente sobre el trabajador que cede sus derechos de imagen, sin tener en cuenta al resto de socios de la sociedad tenedora de los derechos, como así se ha hecho, creemos que dicha imputación debería haberse efectuado en calidad de rendimientos del trabajo. Y todo ello, sin perjuicio de las tachas de inconstitucionalidad que haremos al precepto más adelante.

²⁰ La posible tributación de los derechos de imagen como rentas del trabajo, del capital mobiliario o de la actividad empresarial, es también reconocida por CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., *Los impuestos del deporte*, ob. cit., pág. 227.

²¹ Vid. nota 5.

²² La caracterización en estos supuestos de las rentas obtenidas por los derechos de imagen como provenientes del trabajo personal es admitida por la generalidad de la doctrina, vid., entre otros, FALCÓN Y TELLA, R., *Medidas fiscales para 1997*, Civitas, Madrid, 1997, pág. 77; CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., *Los impuestos del deporte*, ob. cit., pág. 228 y MENÉNDEZ MORENO, A., «Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en la obra colectiva, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, págs. 630 a 636. Sin embargo, RODRÍGUEZ SANTOS, F. J., considera que las cantidades percibidas por la cesión de los derechos sobre la propia imagen tienen siempre el carácter de rendimientos del capital mobiliario, aunque se hayan percibido con carácter salarial, cfr. «Los derechos de imagen en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», ob. cit., pág. 103.

de actividad económica»²³. Dentro de este grupo se encontrarían, por ejemplo, las rentas que le paga al deportista la sociedad tenedora de sus derechos de imagen por el disfrute de los mismos. También se incluirían en esta clase de rendimientos las cantidades que él mismo percibe de alguna firma por la cesión de su imagen para determinados anuncios publicitarios. En resumen, se trataría siempre de cantidades entregadas por entidades no relacionadas por vínculos laborales con el deportista cuya imagen están utilizando y por la cual satisfacen tales rentas.

En tercer lugar, hemos de hacer referencia a las *imputaciones de renta* que establece la Ley 40/1998 en los artículos 6.2.e) y 76, cuando el deportista vinculado por una relación laboral haya cedido el derecho a la explotación de su imagen a un tercero, el cual, a su vez, haya transmitido tal derecho al club donde presta su relación laboral. En tales casos el artículo 76 de la Ley 40/1998 establece la imputación de las rentas obtenidas por el tercero, derivadas de la explotación de los derechos de imagen, siempre que se cumplan una serie de requisitos, en la parte general de la base imponible del deportista, pasando a formar parte así de su renta conforme al artículo 6.2.e) de la Ley 40/1998²⁴.

Lo habitual es que el tercero cesionario de los derechos de imagen, que posteriormente los transmite al club sea una sociedad. A este respecto, hay que señalar que no se trata de un sistema de transparencia fiscal porque no se imputan las bases imponibles de la entidad cesionaria, como tendremos ocasión de ver en próximos apartados, sino tan sólo las contraprestaciones por la cesión de los derechos de imagen y tampoco se imputa el mismo a los socios de la entidad sino exclusivamente al titular de la imagen²⁵. En resumen, se trata de imputar a un sujeto las rentas que ha percibido una sociedad o un tercero por la cesión de la explotación de su propia imagen al club donde presta sus servicios laborales.

²³ Por otra parte, la propia Ley 40/1998 también permite encuadrar las rentas procedentes de esta cesión entre los *rendimientos de actividades económicas*. Para que esto último ocurra, a juicio de FALCÓN Y TELLA, R., es preciso que el sujeto cuente para la explotación de los derechos con un local y una persona empleada, aplicando por analogía lo dispuesto para las rentas procedentes de arrendamientos o compraventas de inmuebles en el artículo 25.2 de la Ley 40/1998. En el caso de las sociedades, el carácter empresarial de su actividad se presume, especialmente, si en su objeto social figura la explotación de la imagen. *Cfr.* «El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas», *ob. cit.*, pág. 6. Asimismo, SIMÓN ACOSTA, E., utiliza un razonamiento similar para calificar la cesión de bienes, que podría ser aplicable a la de derechos, al indicar que «cuando una actividad económica tiene por objeto la cesión del uso de bienes, a veces es difícil calificar el rendimiento, que puede ser de capital o de actividad. Todo dependerá de que el cedente disponga o no de una organización de medios productivos, cosa no siempre fácil de apreciar». *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, Elcano, 1999, pág. 72.

En sentido contrario, CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., consideran que la simple participación de un deportista en un anuncio publicitario implica un contrato de arrendamiento de servicios o patrocinio, por lo que las rentas derivadas del mismo deben calificarse de profesionales, *cfr.* *Los impuestos del deporte*, *ob. cit.*, págs. 247 y 248. En idénticos términos se manifiestan MAGRANER MORENO, F., *Tributación de artistas y deportistas*, CISS, Valencia, 1995, págs. 65 y 66 y PLAZA Y JABAT, S., «El derecho a la imagen, su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario», *ob. cit.*, págs. 96 y 97.

²⁴ Pensamos que la ubicación del régimen especial de los derechos de imagen en el artículo 76 no es la más adecuada dentro de lo que debería ser la estructura lógica de la Ley, ya que el precepto se refiere a una imputación en la base imponible y siguiendo el orden de los preceptos se efectúa después de haber calculado la cuota del impuesto.

²⁵ La doctrina se muestra unánime en considerar que no se está ante un sistema de transparencia fiscal aunque se pueda asemejar al mismo. En este sentido son muy interesantes las palabras de CARMONA FERNÁNDEZ, N., cuando indica que en el régimen de tributación de los derechos de imagen «se utiliza el sistema de la transparencia fiscal tanto a efectos nacionales como internacionales, con una importante dosis de atipicidades: así, las personas físicas a quienes se imputan las ren-

En el presente trabajo vamos a analizar con cierto detalle el régimen fiscal especial de los derechos de imagen que acabamos de describir, regulado en el artículo 76 de la Ley 40/1998. La norma lo único que pretende es someter a gravamen a través de una imputación los rendimientos derivados de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su uso, obtenidos por una serie de personas físicas, que son trabajadores por cuenta ajena, pero que ceden dicho derecho a una tercera persona distinta del empresario para el que trabajan y del cual suelen finalizar percibiendo tales derechos. Así, las entidades a las que prestan sus servicios estos contribuyentes mediante retribución laboral, si quieren utilizar su imagen deben adquirirla de aquél al que el trabajador ha cedido los derechos mediante una cantidad, que es la que se imputa al contribuyente-empleado titular del derecho de imagen. El fundamento de dicha imputación se encuentra en la presunción de que él va a ser el destinatario final de tales rentas aunque las reciba a través de la sociedad interpuesta ²⁶.

En este sentido, como indica PÉREZ ROYO, debe destacarse que la imputación se va a efectuar independientemente del porcentaje de participación, el objeto de la sociedad cesionaria, la composición de su accionariado, el lugar de su establecimiento, incluso que sea o no transparente. Todos esos datos son irrelevantes ²⁷. Incluso es irrelevante que los pactos entre las partes, primer cesionario y entidad o persona empleadora, hayan determinado el pago de la contraprestación en persona distinta de la imputada fiscalmente. Al legislador le son indiferentes las circunstancias existentes tras la operación llevada a cabo por el cedente y cesionario. Siempre que alguien ceda el derecho a la explotación de su imagen a un tercero, que a su vez cede tal derecho a la empresa con la que mantiene una relación laboral, el contribuyente procederá a la imputación en la forma que vamos a exponer en los próximos epígrafes.

Desde luego, no creemos que el sistema diseñado sea muy respetuoso con lo indicado en el artículo 6.3 de la Ley 40/1998 que presume retribuidas las prestaciones de derechos que generen rendimientos de capital, pero admite su prueba en contrario. En consecuencia, cabría defender que si no es posible percibir remuneración alguna de la entidad tenedora de los derechos que tampoco se imputaran las cantidades pagadas por el club en el impuesto personal del deportista.

tas pueden no ser socios ni tener participación directa o indirecta en las entidades interpuestas; las entidades interpuestas pueden encontrarse sometidas a un régimen fiscal normal o incluso más gravoso que el español; o, también por ejemplo, las entidades pagadoras de las rentas son obligadas a realizar un pintoresco "ingreso a cuenta", sólo en el caso de que los beneficiarios de dichos pagos sean sujetos interpuestos no residentes», «Derechos de imagen y transparencia fiscal», *ob. cit.*, pág. 62. Similares críticas también son efectuadas por CASANOVA GUASCH, F. y LANDA AGUIRRE, I., «El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen», *ob. cit.*, pág. 19 y LÓPEZ CARBAJO, J. M., «Ley 13/1996. Modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Estudios Financieros*, núm. 169, abril, 1997, pág. 68.

²⁶ Con el régimen del artículo 76 parece que el legislador ha pretendido establecer una presunción *iuris et de iure* que le permita levantar el velo societario, que como ya hemos dicho, es sólo un artificio para reducir la progresividad del impuesto y diferir su pago. En nuestra opinión, esta técnica presuntiva debe ceder ante la prueba de que el deportista no es el último sujeto que va a percibir las rentas entregadas por el club a la sociedad interpuesta.

²⁷ Cfr: PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, *ob. cit.*, pág. 402 y CARMONA FERNÁNDEZ, N., «Derechos de imagen y transparencia fiscal», *ob. cit.*, pág. 62.

IV. EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS DERECHOS DE IMAGEN DEL ARTÍCULO 76 DE LA LEY 40/1998

1. Requisitos para su aplicación.

En el apartado primero del artículo 76 de la Ley 40/1998 se señalan cuáles son los requisitos de aplicación de este régimen especial, que se pueden sistematizar de la forma siguiente:

- 1.º Se exige que se haya cedido el derecho a la explotación de la imagen del contribuyente o se hubiese consentido o autorizado su utilización en favor de un tercero, residente o no residente. A los efectos de este precepto es indiferente que la cesión, consentimiento o autorización haya tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente por el IRPF en España, es decir, cuando fuese no residente.
- 2.º El contribuyente debe prestar servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral²⁸. Si los servicios fueran de naturaleza empresarial o profesional, no sería de aplicación este régimen de imputación.
- 3.º Que la entidad con la que el contribuyente mantiene la relación laboral, o cualquier otra vinculada con ella, haya obtenido la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de su imagen²⁹.

En consecuencia, como puede observarse, procede la imputación cuando el deportista haya cedido la utilización de sus derechos de imagen a otra persona o entidad distinta a aquella con la que mantiene una relación laboral. Siempre, claro está, que el club o alguna otra entidad vinculada con él haya adquirido los derechos de imagen del deportista a la entidad cesionaria que disfruta de los mismos.

²⁸ El artículo 2.1.d) del *Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores*, considera relaciones laborales de carácter especial las de los deportistas profesionales. En desarrollo de la mencionada norma el artículo 1.2 del *Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales*, considera como tales a «quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución».

²⁹ La vinculación entre entidades, en nuestra opinión, deberá determinarse conforme a lo establecido en el artículo 16.2 de la *Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*.

2. La cláusula de exclusión del régimen especial.

En el apartado segundo del mencionado artículo 76 se establece una excepción al régimen de imputación, que se producirá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por el contribuyente no sean inferiores al 85 por 100 de la suma de los rendimientos del trabajo más el importe total de la cantidad que haya tenido que pagar el empresario por la obtención de los derechos de imagen de su trabajador.

En consecuencia, si la contraprestación derivada de la cesión de los derechos de imagen se mantiene en el 15 por 100 de la totalidad de las contraprestaciones percibidas por el contribuyente del empresario, se excluye la aplicación del artículo 76 de la Ley 40/1998. De este modo, por ejemplo, un deportista que perciba ochenta y ocho millones como salario y doce como derechos de imagen, a través de una sociedad de la que sea único accionista, no tendría que imputarse esta última suma en su declaración ³⁰.

La norma no especifica cuáles son las cantidades que se deben tener en cuenta a la hora de efectuar el cómputo, de ahí que entendamos que éstas sean los importes brutos.

3. La cuantía a imputar en la base imponible.

Debido a la relación triangular que se establece entre el deportista, la entidad interpuesta a la que cede su derecho de imagen y el club donde presta su relación laboral, se producen diversas corrientes monetarias. Esta circunstancia ha hecho preciso que en el apartado tercero del artículo 76 se precisen cuáles son las rentas que se consideran estrictamente derivadas de la cesión de los derechos de imagen. Para ello se definen una serie de partidas positivas y negativas cuya integración conducirá a la determinación de la cuantía a imputar en la base imponible del deportista.

Como *partidas con signo positivo* se indica que se han de incluir:

- a) El valor de la contraprestación que haya satisfecho la empresa-club con anterioridad a la contratación de los servicios laborales del contribuyente-deportista o la que deba satisfa-

³⁰ El mencionado límite, a juicio de CARMONA FERNÁNDEZ, N., podría servir para desnaturalizar una parte de las rentas del trabajo de la mayoría de los empleados que tengan una proyección pública por razón de su actividad, *cfr.* «Derechos de imagen y transparencia fiscal», *ob. cit.*, pág. 68. La permisibilidad de este límite también es criticada por SIMÓN ACOSTA, E., *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, *ob. cit.*, pág. 110; CASANOVA GUASCH, F. y LANDA AGUIRRE, I., «El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen», *ob. cit.*, pág. 26 y BUIREU BUADES, H., «La fiscalidad de los derechos de imagen», *Gaceta Fiscal*, núm. 151, febrero, 1997, págs. 52 y 55. Sin embargo, para RODRÍGUEZ SANTOS, F. J., este porcentaje sirve para discernir si el sistema utilizado tiene finalidades elusivas o no, *cfr.* «Los derechos de imagen en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *ob. cit.*, pág. 103.

cer en un futuro a la entidad que disfruta del derecho a la utilización de la imagen de éste para que ceda, autorice o consienta su uso por el club donde presta sus servicios laborales el deportista o a otra institución vinculada con él.

- b) El ingreso a cuenta que puede que deba efectuar el club con el que el deportista tenga la relación laboral, por las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie, valoradas éstas conforme al artículo 44 de la Ley 40/1998 ³¹. El mencionado ingreso a cuenta sólo se practicará si la contraprestación por la obtención de los derechos de imagen se satisface a una persona o entidad no residente, tal y como indica el apartado 9 del artículo 76 de la Ley 40/1998 ³².

Por otra parte, como *partida negativa*, se minorará de la cuantía a imputar el valor de la contraprestación obtenida por el deportista como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen a la persona o entidad, residente o no residente, que posteriormente la ha comercializado al club. Para que se pueda deducir esta cantidad se exige que haya sido obtenida en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen fuera contribuyente por el IRPF. En tal caso, dichas rentas habrán tributado como rendimientos de capital mobiliario conforme al artículo 23.4.e) de la Ley 40/1998. De ahí que se permita su deducción porque si no se produciría una doble imposición.

Así, un breve ejemplo podría ser el siguiente:

Un deportista residente en España cede sus derechos de imagen a una entidad no residente, percibiendo en concepto de cesión de la imagen un millón de pesetas en 1999 que tributarán como rendimiento de capital mobiliario conforme al artículo 23.4.e) de la Ley 40/1998.

³¹ El porcentaje para calcular el ingreso a cuenta, conforme al artículo 100 del *Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (en adelante RIRPF), es del 15 por 100.

³² Esta imputación es criticada por FALCÓN Y TELLA, R., «Pues se trata no sólo de hacer tributar al jugador por una renta que no percibe directa ni indirectamente, sino también de hacerle tributar por una cuantía superior a la retribución efectivamente abonada a la persona o entidad cesionaria del derecho a explotar la imagen; sin que pueda entenderse tampoco que con este mecanismo se favorece al jugador, pues ello generaría un enriquecimiento sin causa en perjuicio del pagador de los derechos de imagen, así como una subida de la contraprestación abonada por tales derechos contraría a la libertad de pactos que rige en nuestro sistema, lo cual obliga a reconocer al pagador el derecho a reembolso frente a la persona física a cuenta de cuya obligación ingresa, con la consiguiente necesidad de limitar la cantidad imputable a dicha persona -si es que cabe imputación alguna- a la renta real»; «Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del capital, premios y derechos de imagen: la supervivencia de una injustificada y peculiar elevación al íntegro», *Quincena Fiscal*, núm. 4, febrero, 1998, pág. 7. Sin embargo, SIMÓN ACOSTA, E., no coincide con este parecer cuando afirma que «el ingreso a cuenta no genera derechos y deberes entre el obligado a efectuarlo y la persona física beneficiaria del mismo, que es distinta del perceptor de los rendimientos. Por tanto, el importe del ingreso a cuenta siempre tiene la consideración de renta de la persona a la que se efectúa la imputación de las contraprestaciones por derechos de explotación de imagen», *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pág. 314.

En el ejercicio 2000 el deportista percibe 30.000.000 por su relación laboral con un equipo, el cual, a su vez, satisface 70.000.000 de pesetas a la entidad no residente por el concepto de cesión de los derechos de imagen del deportista. En este supuesto concurren las circunstancias solicitadas por el artículo 76.1 de la Ley 40/1998, de ahí que proceda imputar los derechos de imagen en la base imponible del contribuyente, lo que de acuerdo con lo establecido en el apartado tercero del mencionado precepto se haría de la siguiente forma: Se imputan los 70.000.000 de pesetas satisfechos por el equipo más el ingreso a cuenta de tal cantidad, es decir, 10.500.000 pesetas y como partida negativa se minorará el 1.000.000 de pesetas percibido por el futbolista en la primera cesión.

4. Integración de rentas.

Las rentas imputadas se integrarán en la parte general de la base imponible, como señala el artículo 76.5.2.º de la Ley 40/1998, que remite al artículo 38 del mismo texto legal.

La imputación que estamos analizando, en nuestra opinión, deberá efectuarse de conformidad con lo establecido en el artículo 23.4.e) de la Ley 40/1998. Tal circunstancia consideramos que debería permitir, si tales rentas se corresponden con la cesión de los derechos de imagen durante varios ejercicios, que se acogieran a la reducción general del 30 por 100 prevista en el artículo 24.2.a) de la Ley 40/1998, ya que nos encontramos ante unas rentas cuyo período de generación es superior a dos años.

En conclusión, el hecho de que las rentas imputadas por la cesión de los derechos de imagen tributen en la parte general de la base imponible, no significa más que el someterlas a tributación conforme a la tarifa progresiva del impuesto. Algo lógico, por otra parte, ya que sólo las ganancias patrimoniales generadas en períodos superiores a dos años se encuentran excluidas de la misma.

5. Medidas de corrección de la doble imposición.

Como hemos dicho en el anterior epígrafe, el régimen especial de los derechos de imagen afecta a las operaciones realizadas entre tres sujetos, lo que implica que las cantidades imputadas hayan podido ser gravadas previamente. Tal circunstancia ha hecho necesario que se establezcan una serie de medidas de corrección de la doble imposición dentro del precepto regulador del régimen especial de los derechos de imagen.

Antes de entrar en el análisis concreto de las deducciones previstas en la cuota líquida del impuesto, que dejaremos para el final, hemos de tener en cuenta la existencia de varias reglas relacionadas con la corrección de la doble imposición, como vamos a exponer a continuación.

5.1. Minoraciones en la cuantía a imputar.

Como ya ha quedado señalado al hablar de la cuantía a imputar en la base imponible del deportista, en el caso de que sea de aplicación este régimen, se minorará de dicha cantidad la renta percibida por la cesión inicial de los derechos de imagen, siempre que se haya percibido en un ejercicio en el que se fuera contribuyente por el IRPF, ya que tales rentas habrán tributado como rendimiento de capital mobiliario conforme al artículo 23.4.e) de la Ley 40/1998. De este modo se evita una doble imposición.

5.2. No gravamen de los dividendos procedentes de la primera cesionaria.

Otra medida de corrección de la doble imposición consiste en no sujetar a gravamen el reparto posterior del dividendo procedente de la entidad residente o no residente, que ha cedido el derecho al club y a la cual se satisfizo el importe de la contraprestación a imputar en la declaración del deportista, en cuanto que, de modo análogo a lo que sucede en el régimen de transparencia fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, dicha renta ya se grava mediante el mecanismo de la imputación³³.

Esta corrección en el reparto de dividendos se encuentra prevista en el artículo 76.6 de la Ley 40/1998 donde se establece la no imputación en el impuesto personal de los socios de la entidad primera cesionaria, de los dividendos distribuidos por dicha entidad en la parte que corresponde a la cuantía imputada a la persona física que cede el derecho a la explotación de su imagen, extendiendo dicho tratamiento al dividendo a cuenta.

Dicha forma de proceder plantea diversas cuestiones que deben ser valoradas:

³³ Hemos de indicar que, a diferencia de lo que ocurre en las entidades transparentes donde también opera una imputación de rentas con efectos muy similares, tanto el artículo 70.3 del *Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (en adelante RIRPF), como el artículo 146 de la *Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades* (en adelante LIS), no han excluido estos dividendos de la obligación de retener. Pensamos que tales rendimientos no deberían estar sujetos a retención ya que no se integran en la base imponible del IRPF de los socios, por tanto, al ser cantidades no sujetas a tributación no tendrían por qué sufrir esa retención ya que el artículo 82 de la Ley 40/1998 fija como presupuesto objetivo de las retenciones que las rentas satisfechas estén sujetas al IRPF. Sobre la no retención en el supuesto de rentas no sujetas y exentas puede verse lo manifestado con carácter general por LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 1997, págs. 51 a 55; MORIES JIMÉNEZ, M. T., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 168 y ALGUACIL MARI, P., *La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español*, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 79 a 100.

En primer lugar, la Ley 40/1998 imputa el total de la contraprestación obtenida por la venta de los derechos de imagen a la persona que ha cedido ese derecho a otro sujeto o entidad, denominado por la Ley primer cesionario³⁴. Ahora bien, la entidad cesionaria puede tener uno o varios socios, no produciéndose, a efectos de su tributación, la imputación en función de la participación en el capital social, sino que se imputa todo, como ya venimos señalando reiteradamente, al cedente.

Desde el punto de vista de la técnica tributaria plantea no obstante problemas, puesto que si se reparten dividendos con cargo a unos beneficios que, a efectos fiscales, ya se han imputado, se produce una doble imposición: primero se grava la renta vía imputación y luego vía dividendos. De ahí que el dividendo no se integre en la imposición personal de los socios. Ahora bien, con el mecanismo utilizado, nos encontramos con que determinados accionistas, pongamos por caso el representante o los familiares del cedente de los derechos de imagen, pueden encontrarse con partidas libres de tributación mientras que otro, el socio cedente, deberá tributar por cantidades que realmente no percibe. Es más, incluso puede darse el supuesto de que la persona que debe imputarse las rentas no sea accionista en ninguna de las sociedades que explotan su derecho de imagen. Tal circunstancia atenta, desde luego, a nuestro juicio, contra el principio de capacidad contributiva contenido en el artículo 31.1 de la Constitución al gravar rentas ficticias o presuntas, al mismo tiempo que deja sin gravar otras rentas reales³⁵. Y, además, vulnera el espíritu de la Ley 40/1998 que en su artículo 2.2 fija como objeto del impuesto la renta disponible del contribuyente, reiterando en el artículo 15 que la base imponible estará constituida por dicha renta. Sin embargo, como estamos exponiendo, el deportista se puede ver sujeto a gravamen por una renta de la que nunca llegue a disfrutar.

Por otra parte, el artículo 76.6.1.º también indica que en caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas. En relación con esta cuestión es preciso señalar que la entidad cesionaria puede obtener otro tipo de rentas (de actividades económicas, de capital, etc.), por lo que

³⁴ Queremos llamar la atención sobre el hecho de que el artículo 76 de la Ley 40/1998 se refiera siempre al primer cesionario, sin hacer ninguna mención a las posibles cesiones sucesivas, algo habitual en la práctica. El precepto, por tanto, no se adecua a la realidad. Sobre este particular puede verse lo manifestado por CAZORLA PRIETO, L. M. y PEÑA ALONSO, J. L., A., *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 213; FALCÓN Y TELLA, R., «El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas», *ob. cit.*, pág. 11; MERINO JARA, I., «Tributación familiar. Regímenes especiales, imputación de rentas...», *ob. cit.*, pág. 317 y CARMONA FERNÁNDEZ, N., «Derechos de imagen y transparencia fiscal», *ob. cit.*, pág. 64.

³⁵ La misma opinión es mantenida por CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., *Los impuestos del deporte*, *ob. cit.*, pág. 245; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 9.ª Edición, Madrid, 1998, pág. 654; FALCÓN Y TELLA, R., «La posible inconstitucionalidad del régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen», *Quincena Fiscal*, núm. 10, mayo, 2000, págs. 5 a 9 y CASANOVA GUASCH, F., y LANDA AGUIRRE, I., «El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen», *ob. cit.*, págs. 25 y 26. Sin embargo, a juicio de CARMONA FERNÁNDEZ, N., la imputación de rentas opera independientemente de la composición del accionariado de la sociedad porque en el espíritu de la Ley subyace la idea de que existe un control indirecto de la entidad por parte del cedente de los derechos que, aunque no se pruebe el mismo, se supone, *cf.* «Derechos de imagen y transparencia fiscal», *ob. cit.*, págs. 62 y 64. Hemos de reiterar que, a nuestro entender, esta medida, que no parece admitir prueba en contrario, nos parece una extralimitación injustificada por parte del legislador del principio de capacidad contributiva consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución.

debe tenerse en consideración, respecto a los beneficios distribuidos, la parte imputable de los mismos que corresponda a la renta neta obtenida por la entidad como consecuencia de la explotación de los derechos de imagen porque sólo la parte proporcional correspondiente se excluirá de gravamen³⁶.

Asimismo, en el artículo 76.6.2.º se señala que los dividendos o participaciones distribuidos por la primera cesionaria no dan derecho a la deducción por doble imposición de dividendos ni a la deducción por doble imposición internacional reguladas, respectivamente, en los artículos 66 y 67 de la Ley 40/1998. Tal previsión es lógica ya que los mencionados dividendos no están sometidos a tributación en las declaraciones personales de los socios. Como acabamos de indicar, los ingresos de la sociedad por derechos de imagen se imputan únicamente al deportista, de ahí que si los dividendos no tributan en las declaraciones personales de los socios tampoco puedan efectuarse deducción alguna.

Por último, como norma de cierre, en el apartado 3.º del artículo 76.6 se indica 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.

Para finalizar con el gravamen de los dividendos percibidos de la sociedad primera cesionaria queremos indicar que, al contrario de lo que ocurre en la transparencia fiscal interna [art. 35.1.c) Ley 40/1998] o la transparencia fiscal internacional (art. 75.9 Ley 40/1998), no se prevé la corrección de la doble imposición cuando se manifieste con motivo de la transmisión de la participación de la entidad primera cesionaria³⁷.

5.3. Cesión del derecho de imagen a una sociedad transparente.

El artículo 76.7 de la Ley 40/1998 también contempla una serie de reglas especiales cuando la primera cesionaria sea una entidad en régimen de transparencia fiscal conforme al artículo 75.1.c) de la LIS. Con ellas se pretende evitar un posible diferimiento del pago a través de la utilización de la sociedad transparente, ya que habría que esperar al cierre del ejercicio social y a la tributación de la entidad en el IS para proceder a la imputación a los socios de las bases imponibles que posteriormente se llevarían a su IRPF. Además, el sistema permite imputar las rentas procedentes de los dere-

³⁶ En tal sentido RODRÍGUEZ SANTOS, F. J., indica que «cuando se distribuyan reservas, para determinar si se corresponden con rentas ya imputadas se estará a lo que determine al efecto el acuerdo social, teniendo en cuenta que, si la composición de las reservas tiene varias procedencias, se entienden que de los dividendos distribuidos reparten entre los socios los últimos abonos que se hayan realizado a reservas», «Los derechos de imagen en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *ob. cit.*, pág. 107. El tratamiento de las reservas también es abordado por CASANOVA GUASCH, F. y LANDA AGUIRRE, I., «El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen», *ob. cit.*, pág. 24.

³⁷ Como señala CARMONA FERNÁNDEZ, N., no se indica qué ocurrirá con las cuotas de liquidación y las plusvalías derivadas de la transmisión de acciones, *cf.* «Derechos de imagen y transparencia fiscal», *ob. cit.*, pág. 67.

chos de imagen al deportista, puesto que si sólo tributaran en la sociedad transparente, conforme al régimen general de estas entidades, se estaría procediendo al reparto de tales rentas entre todos los socios de la entidad, con la consiguiente disminución de la progresividad en el IRPF.

Para evitar esta situación el artículo 76.7 de la Ley 40/1998 señala que no tiene la consideración de ingreso fiscalmente computable en la sociedad transparente el valor de la contraprestación que deba satisfacer la persona o entidad empleadora o vinculada a ésta por la adquisición de los derechos de imagen de su trabajador. Al mismo tiempo, como contrapartida, no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en la sociedad transparente la contraprestación satisfecha a la persona física que le ha cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiese consentido o autorizado su utilización.

5.4. Deduciones en la cuota.

Como última medida para evitar la doble imposición, en el artículo 76.4.1.º de la Ley 40/1998, se recogen una serie de deducciones aplicables, según el tenor literal del precepto, sobre la **cuota íntegra** del impuesto. En este punto queremos llamar la atención sobre la contradicción existente dentro del propio texto legal, ya que dichas deducciones, al contemplarse en el artículo 65.d) de la Ley 40/1998, se consideran como uno de los conceptos a minorar de la **cuota líquida total del impuesto**. Ante esta confusa redacción hemos de indicar que, a nuestro parecer, las mencionadas deducciones deben minorarse sobre esta última cuota, obviando lo que se señala en el apartado cuarto del artículo 76, ya que ése es el lugar lógico para efectuarlas dentro de la estructura del impuesto dada la naturaleza de las mismas y su finalidad ³⁸.

Finalidad que no es otra que permitir, siempre que proceda la imputación, que se deduzca de la cuota líquida total del IRPF del deportista el impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al IS o IRPF satisfechos en el extranjero o en España por la entidad tenedora de los derechos de imagen o por el titular de los mismos ³⁹.

Debe tenerse presente que, estas deducciones se practican aunque el impuesto satisfecho en el extranjero o en España corresponda a períodos impositivos distintos al de la imputación ⁴⁰. Ahora bien, no pueden deducirse en ningún caso los impuestos satisfechos en países o territorios califica-

³⁸ Opinión que también es mantenida por PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pág. 404.

³⁹ Es preciso recordar que mientras no sea de aplicación algún convenio de doble imposición la sociedad no residente tenedora de los derechos deberá tributar en España por los rendimientos obtenidos por la cesión al club o entidad con él vinculada de los derechos de explotación de la imagen del deportista, tal y como establece el artículo 12 de la Ley 41/1998, al someter a gravamen los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario, satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo. La base imponible, conforme al artículo 23 de la Ley 41/1998, será el importe íntegro de los rendimientos obtenidos, aplicándose sobre la misma un tipo impositivo del 25 por 100 de conformidad con el artículo 24 del mismo texto legal. El devengo se producirá en la fecha en la que los rendimientos sean exigibles o en la fecha de cobro si ésta fuese anterior.

⁴⁰ Creemos que aquí se van a plantear problemas con los tributos pagados en períodos impositivos prescritos, ya que consideramos que será imposible la oportuna comprobación administrativa de las cantidades deducidas.

dos reglamentariamente como paraísos fiscales ⁴¹. Además, el importe de las deducciones no puede exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponde satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible ⁴². Reglas, todas ellas, contenidas en el artículo 76.4.2.º de la Ley 40/1998 ⁴³.

En cuanto a las modalidades de deducción aplicables son las siguientes:

a) «El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al IRPF o IS que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible».

La justificación de la deducción radica en evitar una doble imposición internacional.

Así, por ejemplo, un deportista cede sus derechos a una entidad no residente por un millón de pesetas cuando jugaba y residía en el extranjero. Posteriormente lo contrata un equipo español que satisface 70 millones a la entidad no residente por los derechos de imagen, habiendo practicado el club un ingreso a cuenta de 10.500.000 pesetas. La entidad no residente satisface un Impuesto sobre Sociedades en su país de residencia del 10 por 100, en total 7 millones de pesetas.

En el supuesto descrito el deportista incorporará en su base imponible 80.500.000 en concepto de imputación como rendimientos derivados de la cesión de su derecho de imagen. Esta cantidad se desglosa en los 70 millones pagados por el equipo por la adquisición de

⁴¹ El Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, declara como países o territorios que tienen la calificación de paraísos fiscales a los siguientes: Principado de Andorra, Antillas Neerlandesas, Aruba, Emirato del Estado de Bahrein, Sultanato de Brunei, República de Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Gibraltar, Hong-Kong, Anguilla, Antigua y Barbuda, Las Bahamas, Barbados, Bermuda, Islas Caimanes, Islas Cook, República de Dominica, Granada, Fiji, Islas de Guenese y de Jersey (Islas del Canal), Jamaica, República de Malta, Islas Malvinas, Isla de Man, Islas Marianas, Mauricio, Montserrat, República de Naurú, Islas Salomón, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, República de Trinidad y Tobago, Islas Turks y Caicos, República de Vanuatur, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, Reino Hachemita de Jordania, República Libanesa, República de Liberia, Principado de Liechtenstein, Macao, Sultanato de Omán, República de Panamá, República de San Marino, República de Seychelles, República de Singapur, Principado de Mónaco y Gran Ducado de Luxemburgo (por lo que respecta a las rentas percibidas por las Sociedades a que se refiere el párrafo primero del Protocolo anexo al Convenio para evitar la doble imposición de 3 de junio de 1986).

⁴² Tal previsión nos obliga a calcular el IRPF sin efectuar la imputación y luego con ella para ver la diferencia de cuota íntegra existente, ya que ésta actuará como límite para la deducción.

⁴³ Como apunta el profesor FALCÓN Y TELLA, R., estas medidas de corrección de la doble imposición pueden llegar a ser inaplicables en la práctica, en la medida en la que el jugador no pueda conocer, ni tenga la posibilidad de conocer, el impuesto deducible, pagado por la cesionaria, porque no sea socio de la misma o no tenga acceso a tales datos. Incluso en España sería una información reservada que ni siquiera la Hacienda le puede facilitar. Además, como apunta este autor, tampoco puede conocer el impuesto pagado en el extranjero por los socios de la primera cesionaria, ya que aunque conociera el dividendo distribuido no conocería necesariamente el tipo marginal aplicable a cada socio, posibles deducciones, etc; *cf.* «La posible inconstitucionalidad del régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen», *ob. cit.*, pág. 8.

los derechos de imagen y los 10.500.000 del ingreso a cuenta. Partidas que no se minoran con el millón que percibió de la sociedad no residente porque fue obtenido cuando era no residente en territorio español (art. 76.3 de la Ley 40/1998). Una vez hecha la imputación en la base imponible sobre la cuota líquida total del impuesto tendrá derecho a deducirse los 7 millones de pesetas satisfechos por la sociedad primera cesionaria [art. 76.4.1.º a)], siempre que tal cantidad no supere la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible (art. 76.4.2.º).

b) «El IRPF o IS que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible».

Con esta deducción lo que se pretende es eliminar la doble imposición interna que se puede llegar a producir.

Pongamos por caso un deportista residente en España que cede su derecho de imagen por un millón a una entidad residente sujeta al régimen general del Impuesto sobre Sociedades. A su vez, el club compra los derechos de imagen a esta sociedad por 70 millones de pesetas.

En este caso la renta a imputar será de 69 millones de pesetas. Esta cantidad viene determinada por el importe de la contraprestación satisfecha por el club a la primera cesionaria, 70 millones, minorado en el millón percibido por la cesión, en cuanto que el sujeto es residente (art. 76.3). Si los 70 millones tributaron en el Impuesto sobre Sociedades al tipo general del 35 por 100, la deducción sería de 24.500.000 [art. 76.4.1.º b)], teniendo siempre en cuenta que opera como límite de la deducción la cuota íntegra que corresponda satisfacer por la renta imputada en la base imponible (art. 76.4.2.º).

Tanto en este supuesto, como en el anterior, se puede decir que la renta percibida por la entidad cesionaria tributa «a cuenta» de lo que debe tributar en el IRPF el titular del derecho de imagen ⁴⁴.

c) «El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible».

En este apartado nos encontramos ante una típica figura de deducción para evitar la doble imposición de dividendos, aplicable solamente cuando la primera cesionaria sea no residente.

⁴⁴ Así lo considera también LÓPEZ CARBAJO, J. M., «Ley 13/1996, modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *ob. cit.*, pág. 68.

El presupuesto de hecho previsto en la norma podría ser el siguiente: Un deportista residente cede el derecho a la explotación de su imagen a una entidad no residente, de la que es el único socio, por un millón de pesetas en el ejercicio 1998. En 1999 la sociedad percibe del club con el que el deportista mantiene una relación laboral 70 millones de pesetas. La entidad no residente ha satisfecho en su país de residencia un impuesto del 5 por 100 sobre los 70 millones, es decir, 3.500.000. Al mismo tiempo, la mencionada sociedad ha repartido un dividendo al deportista de 7 millones de pesetas satisfaciendo un gravamen del 10 por 100, según convenio, por razón de la distribución del dividendo, esto es, 700.000 pesetas.

En este ejemplo el deportista debería imputarse conforme al artículo 76.3 la cantidad de 79.500.000 (Partidas positivas: 70 millones pagados por el club y 10.500.000 del ingreso a cuenta según lo establecido en el apartado noveno del art. 76. Partida negativa: un millón percibido de la sociedad en el ejercicio 1998).

Si se produjeran gastos correlacionados con los ingresos derivados de la contraprestación por la cesión de los derechos de imagen, se minorarían de la base de la deducción.

Al mismo tiempo tendrá derecho a deducirse de la cuota líquida total del IRPF los 3.500.000 pagados como Impuesto sobre Sociedades por la entidad no residente [art. 76.4.1.º a)] y las 700.000 pesetas que han gravado la distribución de dividendos [art. 76.4.1.º c)]. Ambas deducciones tendrán el límite de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible (art. 76.4.2.º).

Por último, hemos de señalar que el dividendo repartido por la entidad no residente no se integrará en la base imponible del deportista en tanto que se corresponde a cuantías imputadas conforme al artículo 76.6 de la Ley 40/1998.

d) «El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización».

En este apartado se prevé que si las rentas derivadas de la adquisición por parte del club de los derechos de imagen llegan a ser objeto de imputación, porque el deportista pase a ser sujeto pasivo del IRPF, conforme a lo establecido en el artículo 76.5 de la Ley 40/1998, se deducirá en la cuota líquida total del mencionado impuesto, aquel otro que habría sido satisfecho en España cuando se hizo la primera cesión a una entidad residente. Por tanto, se permite que el impuesto satisfecho en España con motivo de la contraprestación percibida por el deportista, como consecuencia de la cesión de su derecho de imagen a una sociedad residente, pueda ser objeto de deducción evitando así una doble imposición.

Pongamos por caso que un deportista no residente cede en el ejercicio 1999 sus derechos de imagen por un millón de pesetas a una sociedad residente en España. El deportista como sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de los no residentes se verá sometido a tributación en España, debiendo abonar el 25 por 100 de las rentas obtenidas, es decir, 250.000 pesetas ⁴⁵.

A finales del ejercicio 2000 ficha por un club español, el cual adquiere los derechos de imagen de su jugador a la sociedad primera cesionaria por 70 millones de pesetas. La sociedad está sometida a tributación en el Impuesto sobre Sociedades al tipo general del 35 por 100 ingresando 24.500.000 pesetas.

En el ejercicio 2001 el jugador pasa a ser sujeto pasivo del IRPF al ser residente habitual en España. En dicho ejercicio, conforme al artículo 76.5 de la Ley 40/1998 deberá imputarse la cantidad pagada por el club a la sociedad tenedora de sus derechos. Por tanto, de conformidad con el apartado tercero del artículo 76 se imputará los 70 millones de pesetas y no podrá considerarse como partida negativa la cantidad percibida de la sociedad en su momento por la cesión del derecho ya que en aquellas fechas (1999) no era residente y no tributaba por el IRPF. Para compensar esta situación el apartado que estamos analizando le permite deducirse de la cuota líquida total del IRPF el impuesto satisfecho en España cuando era no residente: 250.000 pesetas [art. 76.4.1.º d)]. Además, también podrá deducirse el Impuesto sobre Sociedades pagado por la entidad primera cesionaria, es decir, 24.500.000 pesetas conforme a lo indicado en el artículo 76.4.1.º b). Ambas deducciones tendrán el límite de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible (art. 76.4.2.º).

e) «El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al IRPF satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización».

El funcionamiento de la deducción prevista en este apartado es idéntico al de la anterior, con la única salvedad de que aquí se permite deducir el impuesto que se haya pagado en el extranjero por el deportista como consecuencia de las rentas que obtuvo por la primera cesión de sus derechos de imagen.

Supongamos que el deportista cedió sus derechos de imagen cuando residía en el extranjero a una sociedad no residente por un millón de pesetas y que dicha renta tributa en ese país al 10 por 100, es decir, 100.000 pesetas.

⁴⁵ Si el deportista era no residente cuando cedió su derecho a la sociedad primera cesionaria, que sí residía en España, puede que haya sido sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de los no residentes por las rentas percibidas, conforme al artículo 12.1.e) de la Ley 41/1998, habiéndose visto sometido a un gravamen del 25 por 100 de las rentas percibidas, tal y como señala el artículo 25 del mencionado texto legal. Esta circunstancia estaría condicionada, como es lógico, a los posibles convenios de doble imposición existentes.

Posteriormente el deportista ficha por un equipo español y pasa a ser residente en España. Al mismo tiempo el club compra los derechos de imagen de su deportista a la sociedad no residente por 70 millones de pesetas. La sociedad no residente tributa en su país por esa operación, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, por un importe del 10 por 100, esto es, 7 millones de pesetas.

En este supuesto el deportista deberá imputarse en su declaración del IRPF, de acuerdo con el artículo 76.3 de la Ley 40/1998, los 70 millones pagados por el club más los 10.500.000 del ingreso a cuenta que habrá debido efectuar conforme al apartado noveno del artículo 76, en total 80.500.000. Por otra parte, tendrá derecho a deducirse de la cuota líquida total del impuesto los 7 millones pagados en su país por la sociedad no residente [art. 76.4.1.º a)] y las 100.000 pesetas abonadas por él [art. 76.4.1.º e)]. Deducciones, que al igual que en los supuestos anteriores, tendrán el límite de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible (art. 76.4.2.º).

6. Imputación temporal.

En el artículo 76.5.1.º de la Ley 40/1998 se indica que la imputación que estamos estudiando se realizará en la declaración correspondiente al período en que la entidad que mantiene la relación laboral con el contribuyente efectúe el pago o satisfaga la contraprestación convenida para hacerse con la explotación de los derechos de imagen. Si en dicho período impositivo el sujeto objeto de la imputación no fuera contribuyente en el IRPF español, ésta se efectuará en el último o en el primer período en el que sí tuviera esa condición.

La norma, con la última salvedad, pretende hacer efectiva la imputación tanto en los pagos anteriores como posteriores efectuados a la persona que es o ha sido contribuyente en el IRPF español ⁴⁶. En nuestra opinión, va a ser muy difícil sujetar a gravamen a un deportista profesional que perciba la contraprestación después de ser contribuyente por el IRPF, esto es, cuando ha dejado de ser residente. Consideramos casi imposible que en la práctica proceda a imputarse dicha cantidad en el último período impositivo en el que haya sido contribuyente en España, regularizando así su situación fiscal a través de una declaración complementaria a la presentada en su día ⁴⁷.

⁴⁶ Este sistema temporal de imputación es tachado de arbitrario por FALCÓN Y TELLA, R., porque puede suponer que un sujeto deba seguir tributando en España por obligación personal mucho después de que haya dejado de percibir rentas vinculadas a su imagen, *cfr.* «El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas», *ob. cit.*, pág. 10.

⁴⁷ No obstante, éste es el criterio seguido por la Ley 40/1998, con carácter general, si atendemos a lo dispuesto en el artículo 14.3 cuando señala que «en el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, declaración-liquidación complementaria, sin sanción ni interés de demora ni recargo alguno». Como se puede observar, en el supuesto de la imputación de los derechos de imagen no ocurre más que lo descrito en esta norma, si hay rentas pendientes de imputación se integran en el último ejercicio en el que el sujeto haya sido contribuyente.

Pensemos en un jugador no residente que haya cedido sus derechos de imagen a una sociedad radicada en un paraíso fiscal antes de ser contribuyente en España. Posteriormente ficha por un club español, que adquiere los derechos de imagen de su jugador pero pacta no abonarlos hasta transcurridos seis años, fecha en la cual, el deportista es residente en un paraíso fiscal. Sinceramente, creemos que en esta situación el deportista nunca regresaría a España a presentar una declaración complementaria del último ejercicio en el que fue residente para imputarse los derechos de imagen percibidos. Además, se plantea otro problema como puede ser el de la prescripción ganada por el contribuyente, puesto que puede que el último ejercicio en el que hubiera tributado en España ya esté prescrito. A nuestro juicio, el precepto va a ser de muy difícil, por no decir nula, aplicación práctica.

Por otra parte, respecto al aspecto temporal de la imputación, también debemos hacer referencia a la matización establecida en el artículo 76.5.3.º de la Ley 40/1998, donde se señala que en el supuesto de que los pagos se realicen en moneda extranjera, algo muy habitual en la práctica, se utilizará el tipo de cambio vigente el día de pago de la contraprestación acordada por parte de la entidad con la que el contribuyente mantenga una relación laboral.

7. El ingreso a cuenta en los pagos a no residentes.

El artículo 76.9 de la Ley 40/1998 prevé que la entidad con la que el deportista mantiene una relación laboral, si adquiere los derechos de imagen de su trabajador de una tercera persona o entidad no residente, deberá efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie por los mismos. Si la contraprestación es en especie se valorará conforme al artículo 44 de la Ley 40/1998 y se practicará el ingreso a cuenta sobre dicho valor.

Queremos destacar la circunstancia de que se exija un ingreso a cuenta sobre una retribución en metálico, ya que es el único supuesto previsto actualmente en la normativa reguladora del IRPF⁴⁸. Este hecho parece suponer la presunción de una retribución no efectiva o la existencia de una operación vinculada⁴⁹. En consecuencia, el legislador estaría presumiendo de nuevo que el

⁴⁸ No era así, sin embargo, en el derogado *Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, donde también se preveía en el artículo 56 un ingreso a cuenta sobre la retención definitiva, en los supuestos en los que la liquidación de los rendimientos explícitos del capital mobiliario tuviera una frecuencia superior a doce meses. En estos casos, a juicio del profesor PALAO TABOADA, C., más que de un verdadero ingreso a cuenta se trataba de una periodificación de la retención que se efectuaría al vencimiento del rendimiento, *cfr.* «El ingreso a cuenta por un tercero», *Estudios Financieros*, núm. 121, abril, 1993, pág. 13.

⁴⁹ Nos encontraríamos ante una situación muy similar a la existente en su momento en los artículos 3.2 y 4.4 del *Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre, que desarrolla la Ley sobre Régimen Fiscal de determinados activos financieros*, donde se sometían a la obligación de realizar un ingreso a cuenta a los pagadores de determinadas rentas presuntas o procedentes de operaciones vinculadas. Sobre este tipo de ingresos a cuenta puede verse lo manifestado por ALGUACIL MARI, P., *La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español*, *ob. cit.*, págs. 103 a 105 y LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, *ob. cit.*, págs. 291 a 300.

deportista va a ser el beneficiario final de las cantidades abonadas por el club a la sociedad no residente. Por tanto, el ingreso que está obligado a efectuar el club funciona como «un pago a cuenta» de la persona física titular de los derechos de imagen, que no es la que percibe directamente las rentas sujetas al ingreso a cuenta, pero es la que se presume que las va a recibir y de hecho se las habrá de imputar pudiendo deducirse el ingreso a cuenta⁵⁰. Por tanto, la función del ingreso, independientemente de la genérica de someter a control estas rentas, parece ser la de sujetar a retención todas las rentas que la norma considera atribuibles al titular de los derechos de imagen, tanto si las cobra directamente como si no⁵¹.

El porcentaje para calcular el ingreso a cuenta, conforme al artículo 99 del *Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF*, es del 15 por 100⁵².

En el último apartado del artículo 76.9 de la Ley 40/1998 se impone al club, que debe practicar el ingreso a cuenta, la obligación de presentar la declaración en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda. Simultáneamente a la presentación de la declaración deberá determinar su importe y efectuar su ingreso en el Tesoro. Por tanto, el ingreso a cuenta se gestiona a través de una autoliquidación.

En resumen, con este ingreso a cuenta, pensamos que se ha pretendido evitar que a través de sujetos interpuestos no residentes, de difícil control por la Hacienda española, se pueda evitar el pago del impuesto al existir un control de las cantidades abonadas. Cuestión distinta, y harto discutible, es el hecho de que dicho ingreso a cuenta deba ser abonado por el club sin ninguna posibilidad, en nuestra opinión, de recuperar las cantidades ingresadas. A través del precepto legal se le está imponiendo al club la obligación de pagar una cantidad mayor que la estipulada, atentando así contra la libertad de pactos, con el agravante añadido de que el tercero perceptor de la retribución pactada, la entidad no residente tenedora de los derechos de imagen, no es el beneficiario del ingreso a cuenta, por lo que no se le puede detraer dicha cuantía del pago efectuado por el club. De hecho, ésa es la razón de que se haya establecido un ingreso a cuenta sobre una retribución en metálico, puesto que si no la institución que debería haberse utilizado es la de la retención. En definitiva, creemos que el precepto se opone a la libertad de pactos y supone una carga fiscal añadida para el club a la hora de

⁵⁰ Así lo considera también CARMONA FERNÁNDEZ, N., quien señala que el deportista podrá deducirse el «ingreso a cuenta» que debe ser efectuado por la entidad española cuando adquiere los derechos de imagen de una entidad no residente, *cfr.* «Derechos de imagen y transparencia fiscal», *ob. cit.*, pág. 66.

⁵¹ En opinión de SIMÓN ACOSTA, E., cuando los rendimientos gravados por el IRPF se corresponden con rentas imputadas, la retención es técnicamente imposible, de ahí que se tenga que establecer un mecanismo sustitutivo que consiste en el que el pagador debe realizar un ingreso a cuenta del impuesto del perceptor, *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, *ob. cit.*, pág. 313.

⁵² Este porcentaje es el mismo que se contenía en el artículo 3 del *Real Decreto 1909/1997, de 19 de diciembre, que modifica determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, así como en el posterior artículo 34 del *Real Decreto 2717/1998, de 18 de diciembre, por el que se regulan los pagos a cuenta en el IRPF y en el Impuesto sobre la Renta de no residentes y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de retenciones e ingresos a cuenta*.

fichar a un deportista que haya cedido sus derechos de imagen a una sociedad no residente, puesto que no consideramos posible que el club detraiga el importe del ingreso a cuenta de las retribuciones salariales del trabajador, ya que éste no está vinculado con ellas.

8. Prevalencia de los tratados y convenios internacionales.

Por último, como es lógico, el artículo 76.8 de la Ley 40/1998 establece que el régimen especial de los derechos de imagen se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno y de lo previsto en el artículo 4 de esa Ley ⁵³.

Este precepto tiene una gran importancia porque en la práctica las operaciones de cesión de derechos de imagen se suelen realizar a través de sociedades no residentes, por lo que puede llegar a ser de aplicación la utilización de convenios de doble imposición. Asimismo, la prevalencia del convenio de doble imposición también puede afectar a la calificación de las rentas y al tipo aplicable a la retención a efectuar sobre dichos rendimientos ⁵⁴.

Llegados a este punto creemos que debemos acudir al análisis del Modelo de Convenio Marco de la OCDE de 1977 para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio y para la prevención de la evasión fiscal. Dicho texto es el modelo de tratado internacional utilizado normalmente por nuestro país en sus relaciones internacionales para evitar las situaciones descritas dentro de los impuestos sobre la renta ⁵⁵. En este sentido, y por lo que respecta a las rentas de los deportistas, el mencionado Modelo de Convenio establece en su artículo 17 que:

«1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15 las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en el otro Estado.

⁵³ El artículo 76.8 de la Ley 40/1998 no hace más que reiterar la preferencia de los tratados internacionales sobre las normas internas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 96 de la Constitución y como ya se recoge también, con carácter general, en el artículo 5 de la Ley 40/1998.

⁵⁴ Así lo señalan muy acertadamente CASANOVA GUASCH, F. y LANDA AGUIRRE, I., «El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen», *ob. cit.*, pág. 24.

⁵⁵ El Modelo de Convenio ha sido revisado en 1992, concediéndosele un carácter «dinámico» en palabras del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, lo que va a permitir actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales, sin esperar a una revisión completa. La última redacción del Modelo de Convenio, así como los comentarios a sus artículos, ha sido publicada bajo el título de *Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1997.

2. Cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas, no obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista».

Conforme al párrafo primero del artículo transcrito, los deportistas no residentes que obtengan rentas en España, por el desempeño de su actividad deportiva, en la que se incluyen sus derechos de imagen ⁵⁶, deberán tributar en nuestro país, sin perjuicio de que el Estado de residencia arbitre las oportunas medidas para compensar la doble imposición tal y como se recoge en el artículo 23 del Modelo de Convenio ⁵⁷. En estos casos las rentas obtenidas por la cesión de sus derechos de imagen tributarán en el Impuesto sobre la Renta de los no residentes tal y como establece el artículo 12.1.e) de la Ley 41/1998.

⁵⁶ Si acudimos al punto noveno del Comentario del apartado 1 del artículo 17 del Modelo de Convenio efectuado por la Comisión Fiscal de la OCDE, aceptado por España, se indica que las rentas de la publicidad y el patrocinio tributarán conforme al mencionado precepto, no pudiendo ser calificadas de cánones, ya que éstos sólo son aplicables a la propiedad intelectual. Por consiguiente, nosotros consideramos que los derechos de imagen deberían ser tratados como una renta derivada de la actividad deportiva y acogida en consecuencia al artículo 17.

Queremos señalar la opinión de DE JUAN PEÑALOSA, J. J., para quien las cantidades percibidas por los deportistas por razón de publicidad o patrocinio caerán fuera del artículo 17, salvo en los casos en los que sean inherentes a una actuación, a un espectáculo o a una manifestación deportiva, *cfr.* «Modelo/92», *Impuestos*, núm. 15/16, agosto, 1993, pág. 39. Por tanto, este autor diferenciaría entre lo percibido por ceder la imagen para un anuncio, que sería un rendimiento de capital mobiliario, y lo percibido del club, que en nuestra opinión está íntimamente ligado a la manifestación deportiva, y, por consiguiente, gravado conforme al artículo 17 del convenio.

Ahora bien, con una opinión contraria a la nuestra, RODRÍGUEZ SANTOS, F. J., considera que las cantidades pagadas en concepto de derechos de imagen tienen, al igual que los pagos de derechos de autor, la consideración de canon a los efectos de los convenios de doble imposición. Por lo que es frecuente que las disposiciones de estos convenios permitan el gravamen de estas rentas en el país de la fuente de las mismas, de esta forma, los pagos por derechos de imagen a la persona o entidad no residente que cede el derecho al club, cuando esta persona o entidad resida en un país con las citadas previsiones convencionales, estarán sometidos a un gravamen definitivo de entre el 5 y el 15 por 100, *cfr.* «Los derechos de imagen en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *ob. cit.*, pág. 105.

El criterio de este autor es el que parece pretender seguir la Administración Tributaria ante los problemas que le plantean ciertos convenios de doble imposición, como expondremos a continuación. En este sentido puede consultarse la Resolución de la Consulta de fecha 20 de julio de 1998 de la DGT citada por MERINO JARA, I., «Tributación familiar. Regímenes especiales, imputación de rentas...», *ob. cit.*, pág. 312. En ella una empresa española se interesa por la obligación que tiene de practicar retenciones e ingresar el impuesto pertinente con ocasión de pagos efectuados a una sociedad residente en Holanda que posee, en exclusiva, los derechos de imagen correspondientes a deportistas residentes en España. La respuesta de la Administración es que esos pagos constituyen renta obtenida en España por una entidad no residente y, por tanto, tributará en el Impuesto sobre Sociedades por obligación real, a tenor de lo dispuesto en el artículo 45.1.f) de su Ley reguladora [actualmente sería el art. 12.1.e) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no residentes y normas tributarias]. En tanto en cuanto los derechos de cesión encajen dentro de la definición del artículo 12 del Convenio Hispano-Holandés, para evitar la doble imposición de 16 de junio de 1971, serán conceptuados como cánones y tributarán en España al tipo reducido del 6 por 100, sobre las cuantías íntegras devengadas, siempre que se acredite la residencia en Holanda del perceptor o sociedad que detenta los citados derechos. Caso de no acreditarse la residencia fiscal en Holanda, la tributación será del 15 por 100 como tipo impositivo aplicable, con carácter general, a las rentas obtenidas por sujetos pasivos no residentes. Por lo que se refiere al deportista que cede sus derechos de imagen, la DGT indica que por ser residente en territorio español, está sujeto a imposición por obligación personal, debiendo incluir en su declaración las rentas obtenidas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 37.3.g) de la Ley 18/1991, del IRPF [actualmente la referencia sería hecha al art. 23.4.e) de la Ley 40/1998].

⁵⁷ A la misma conclusión llegan MAGRANER MORENO, F., *Tributación de artistas y deportistas*, *ob. cit.*, pág. 40 y ALONSO SANJUÁN, R., «Tributación de artistas no residentes», *Tribuna Fiscal-CISS*, núm. 70-71, agosto-septiembre, 1996, pág. 56.

Por otra parte, el párrafo segundo del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE introduce una cláusula antielusión que, como muy bien señalan CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES, trata de impedir la utilización de sociedades interpuestas no residentes para cobrar las rentas que irían destinadas a los deportistas residentes, ya que con dicha cláusula se evita la aplicación del artículo 7 del Modelo de Convenio que fija la tributación tales sociedades en el Estado de su residencia ⁵⁸. En consecuencia, la solución del Modelo de Convenio, como indica MAGRANER MORENO, supone levantar el velo de la sociedad y gravar directamente al deportista ⁵⁹. Con ello se hace posible que la suma total obtenida por la entidad se impute al deportista y se grave en el país donde se ha realizado la actividad deportiva, lo que viene a reflejar, en el fondo, el sistema adoptado en el artículo 76 de la Ley 40/1998 para gravar los derechos de imagen percibidos a través de sociedades ⁶⁰.

Ahora bien, el problema radica en que esta cláusula antielusoria no se recoge en todos los convenios de doble imposición suscritos por España, como es el caso del convenio holandés ⁶¹. En tales casos España sólo podrá gravar las rentas que perciba directamente el deportista de la persona jurídica interpuesta, pero no podrá gravar las rentas abonadas por el club español a la sociedad mercantil no residente tenedora de los derechos de imagen al carecer de establecimiento permanente en nuestro país, no debiendo operar tampoco, en nuestra opinión, el sistema de imputación previsto en el artículo 76 de la Ley 40/1998 por contradecir lo establecido en el tratado internacional ⁶².

De hecho, así lo ha entendido la Administración, como queda reflejado en la Resolución del TEAC de 20 de octubre de 1992 (JT 1992/577), donde se resolvía cuál debía ser la tributación de la sponsorización de los conciertos de los Rolling Stones en España, cuyos derechos de imagen eran gestionados por una sociedad holandesa, al afirmar:

«CONSIDERANDO 5.º Que, siendo ello así, no cabe duda de que el titular del derecho a la percepción de los rendimientos de que se trata (y el perceptor efectivo de los mismos, pues nada hay en el expediente que acredite otra cosa) es la sociedad holandesa por lo que es de aplicación lo dispuesto en el artículo 7 del Convenio Hispano-Holandés

⁵⁸ Cfr. *Los impuestos del deporte*, ob. cit., pág. 269.

⁵⁹ Cfr. *Tributación de artistas y deportistas*, ob. cit., pág. 41. En el mismo sentido se manifiestan DE JUAN PEÑALOSA, J. J., «Modelo/92», ob. cit., pág. 39 y LETE ACHIRICA, C., «Los derechos de imagen en el IRPF», *Impuestos*, núm. 10, 1999, pág. 26.

⁶⁰ De hecho el régimen del Modelo de Convenio ya había sido adoptado en la anterior regulación del IRPF por el artículo 70.Uno.e) del *Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, al indicar que se consideraban rentas obtenidas en España las que estuvieran relacionadas con la actuación personal de deportistas en el territorio español, aun cuando se atribuyeran a persona o entidad distinta del artista o deportista.

⁶¹ Nos vamos a centrar en el caso holandés por ser este país en el que radican la mayoría de sociedades tenedoras de los derechos de imagen de los deportistas que participan en las ligas españolas. El Convenio entre España y los Países Bajos fue firmado el día 16 de junio de 1971 y ratificado por Instrumento de 15 de junio de 1972 (BOE de 16 de octubre de 1972).

⁶² La prevalencia de los convenios de doble imposición sobre la normativa interna va a acarrear problemas como ya presagiaba BUIREU BUADES, H., «La fiscalidad de los derechos de imagen», ob. cit., pág. 54.

de 16 de junio de 1971 según el cual los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él (lo que no es el caso), (...).

CONSIDERANDO 6.º Que otra habría de ser la solución de la cuestión planteada en la presente reclamación si en el Convenio Hispano-Holandés de 16 de junio de 1971 hubiere estado incluida la disposición contenida en el número 2 del artículo 17 del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio elaborado en el año 1977 por el Comité Fiscal de la OCDE, (...), pero lo cierto es que tal disposición no está incorporada al Convenio Hispano-Holandés (anterior al modelo de 1977) y sin que este Tribunal Central considere que su aplicación al presente caso pueda tener cabida por vía de interpretación, a pesar de que el propio Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en los comentarios al Modelo de 1977 recomienda que, en lo posible, «los convenios existentes se interpreten con el espíritu de los nuevos comentarios, aunque sus disposiciones no contengan las matizaciones efectuadas por el Modelo de 1977», pues la disposición de que se trata no supone un mera matización de lo dispuesto en el número 1 del artículo 17 del Modelo de Convenio (de contenido análogo al del artículo 18 del Convenio Hispano-Holandés) sino una expresa cláusula antielusión que introduce una excepción a lo dispuesto en el artículo 7 y que no puede ser sobreentendida por uno de los Estados Contratantes en los Convenios en que no se incluye».

Creemos que el contenido de la Resolución es claro y palmario, en el supuesto de que una sociedad holandesa gestione los derechos de imagen de un artista o deportista, dichas rentas no podrán ser imputadas a éstos con la vigente redacción del Convenio de doble imposición Hispano-Holandés ⁶³. De ahí que la mayoría de los deportistas españoles tengan cedidos sus derechos de ima-

⁶³ Pese al criterio manifestado por el TEAC sigue habiendo miembros de la Administración Tributaria, como ALONSO SANJUÁN, R., que pretenden acudir a los comentarios efectuados por el Comité de Asuntos Fiscales al Modelo de Convenio de la OCDE de 1992 para defender la sujeción a tributación de tales rentas en España. Aunque su labor interpretativa nos parece estimable creemos que sería más conveniente la denuncia del Convenio o la modificación del mismo para incorporar la cláusula antielusoria. No obstante, vamos a resumir la opinión de esta autora que se fundamenta en que en el preámbulo del Modelo de Convenio de 1992, se indica expresamente la voluntad de los Estados firmantes de que se interpreten los distintos convenios en vigor conforme al espíritu de los comentarios, aun cuando los Convenios no dispongan de las precisiones que se derivan de las sucesivas actualizaciones del Modelo. Asimismo en el número 36 del mencionado preámbulo también se señala que el Comité estima que las modificaciones introducidas por los comentarios deben tenerse en cuenta para la interpretación y aplicación de las mismas. Se considera errónea la forma de interpretación *a sensu contrario*, que consiste en inferir, de las modificaciones a un artículo del Modelo de Convenio o a los comentarios de la versión precedente de ese artículo, que el artículo o comentarios anteriores atribuían consecuencias diferentes de las que resultan de la nueva versión. Por todo lo dicho, y teniendo en cuenta que ni España ni Holanda manifestaron reserva alguna ni al preámbulo ni al texto de los comentarios del artículo 17, resulta que los artículos del vigente Convenio Hispano-Holandés deben interpretarse de acuerdo con lo dispuesto en el Modelo de Convenio de 1992 y sus respectivos comentarios.

En este sentido, el comentario número 9 señala que los rendimientos directa o indirectamente ligados o conexos a la actuación artística o deportiva, como es el caso de los provenientes de la utilización publicitaria o de la explotación de los derechos de imagen, también entran dentro del contenido del artículo 17.

gen a una sociedad holandesa. Vista la situación actual, en la que casi todos los deportistas profesionales vinculados por una relación laboral con un club español perciben una parte muy importante de sus rendimientos a través de la cesión de sus derechos de imagen a una sociedad no residente, consideramos muy conveniente la revisión por parte de nuestro Gobierno de todos los Convenios de doble imposición que no incluyen la cláusula antielusión del artículo 17.2 del Modelo de Convenio de la OCDE ⁶⁴.

9. Valoración crítica del régimen especial de los derechos de imagen.

Del análisis efectuado hasta el momento podemos deducir que el régimen especial diseñado en el artículo 76 de la Ley 40/1998, para sujetar a gravamen los rendimientos procedentes de la cesión de los derechos de imagen, adolece de graves deficiencias que van a impedir que obtenga los resultados deseados en la práctica.

Independientemente de lo que ya hemos dicho sobre su posible inconstitucionalidad al gravar al sujeto por rentas que puede que no perciba realmente, lo que vulneraría el principio de capacidad contributiva contenido en el artículo 31 de la Constitución, así como de lo que acabamos de manifestar en relación con los convenios de doble imposición, consideramos que el mayor inconveniente para la aplicación práctica de este régimen se encuentra en su regulación, es decir, en la redacción de la norma. El legislador, una vez más, en vez de aprobar una norma abstracta, general y omnicompreensiva de las rentas que pretende gravar, que no son otras que las pagadas por los equipos a sus deportistas, ya sea directa o indirectamente, ha hecho una regulación minuciosa que sujeta a tributación una única clase de rentas, las procedentes de la cesión de los derechos de imagen. Y, además, tales rentas sólo están gravadas en determinados supuestos: cuando los derechos

Asimismo, y en relación con el apartado segundo del artículo 17, el comentario indica que tal párrafo se refiere a los casos en los cuales los rendimientos de las actividades son atribuidos a otras personas. Si la renta de un deportista es obtenida por un tercero, y el Estado de la fuente no tiene autoridad legislativa para hacer abstracción de la persona que recibe la renta, de modo que pueda gravar directamente al artista, el párrafo 2 prevé que la fracción de renta sobre la que el deportista no puede ser gravado pueda sujetarse como renta de la persona que la recibe. Si la persona que recibe la renta es una empresa, el Estado de la fuente puede gravar dicha renta, aun cuando dicha empresa carezca de un establecimiento permanente en ese país.

En consecuencia, cuando las rentas no son percibidas por el deportista sino por una sociedad que carece de establecimiento permanente, en principio las rentas no tributarían en el país de la fuente. Sin embargo, los comentarios del Convenio parecen autorizar a estos Estados a hacer abstracción de dichos dispositivos en su legislación nacional, y considerar las rentas como obtenidas por el deportista, por lo que de conformidad con el apartado primero del artículo 17 del Convenio Modelo podrían ser gravadas. *Cf.* «Tributación de artistas no residentes», *ob. cit.*, págs. 62 a 66.

Hemos de indicar que el razonamiento de esta autora parece tener encaje en la redacción del artículo 76 de la Ley 40/1998, sin embargo, consideramos que el Convenio no permite tal interpretación y la aplicación de la imputación al deportista podría contravenir el espíritu del Convenio.

⁶⁴ La cláusula presenta algunas pequeñas especialidades en los convenios firmados con Brasil, Estados Unidos, Francia y Reino Unido, como explica ALONSO SANJUÁN, R., «Tributación de artistas no residentes», *ob. cit.*, pág. 58. Por otra parte, como recogen CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., esta cláusula falta en los convenios con Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, India, Noruega, Países Bajos, Portugal y Suiza, *vid. Los impuestos del deporte, ob. cit.*, pág. 269.

de imagen sean adquiridos por el club donde presta sus servicios el deportista o por una entidad vinculada con él ⁶⁵. Todo ello conduce a un precepto muy vulnerable como intentaremos demostrar a continuación.

Los contribuyentes que se benefician de un determinado régimen fiscal, que resulta modificado legislativamente haciéndoles perder su ventaja comparativa, suelen buscar nuevas formas de minoración de su tributación, y eso es lo que está ocurriendo con los deportistas profesionales. Por tanto, ante la imputación en su impuesto personal de las cantidades abonadas por el club a terceros, con el objeto de disfrutar de sus derechos de imagen, ya comienzan a pactar nuevas fórmulas de retribución. Con ellas lo que pretenden es evitar la calificación de los rendimientos obtenidos como procedentes de la cesión de derechos de imagen, o bien negar que exista una relación laboral con la entidad que explota tales derechos o con ninguna otra vinculada con ella, de este modo se incumpliría el segundo requisito exigido por el artículo 76.1 de la Ley 40/1998 para que proceda la imputación. Así, uno de los mecanismos que se ha comenzado a usar de manera mayoritaria es el registro de marcas comerciales con el propio nombre y apellidos del deportista ⁶⁶. A través de este mecanismo, lo que se cede al tercero interpuesto es la explotación de la marca registrada y no de un derecho de imagen ⁶⁷. Los ingresos procedentes de la explotación de la marca son un rendimiento de capital mobiliario, pero no está prevista la imputación en la base imponible del deportista de las rentas percibidas por el tercero que puede explotar la licencia de la marca, ya que esa previsión sólo existe en materia de derechos de imagen. Por tanto, la generalización de este procedimiento suponemos que conducirá a la necesidad de incluir la cesión de las licencias de explotación de marcas registradas entre los supuestos gravados en el IRPF a través de algún tipo de imputación similar a la del artículo 76 de la Ley 40/1998, si no será muy fácil eludir la actual regulación ⁶⁸.

Otro sistema que empieza a ser utilizado por algunos equipos de fútbol consiste en solicitar a las cadenas de televisión que les abonen directamente a las sociedades tenedoras de los derechos de imagen de los jugadores las cantidades que éstas han estipulado con el club. De ese modo, el equi-

⁶⁵ La necesidad de simplificar y generalizar el contenido de los preceptos tributarios es algo demandado insistentemente por la doctrina, pudiendo verse lo manifestado al respecto en los recientes trabajos de los profesores FERREIRO LAPATZA, J. J., *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica*, ob. cit., págs. 30, 116 y 302; y CAZORLA PRIETO, L. M., *Codificación contemporánea y técnica legislativa*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 57.

⁶⁶ En el artículo 1 de la Ley 32/1988, de 10 de noviembre, de marcas, se indica que «se entiende por marca todo signo o medio que distinga o sirva para distinguir en el mercado productos o servicios de una persona, de productos o servicios idénticos o similares de otra persona». Señalándose a continuación en el artículo 2 que «podrán, especialmente, constituir marca los siguientes signos o medios: a) Las palabras o combinaciones de palabras, incluidas las que sirven para identificar las personas». También se podría acudir al registro de una marca comunitaria, conforme al Reglamento de la Unión Europea 40/1994, de 20 de diciembre de 1993, modificado por el Reglamento 3288/1994, de 22 de diciembre de 1994, lo que ofrece la ventaja, como señala LETE ACHIRICA, C., de proteger a los deportistas profesionales en todos los países miembros de la Unión Europea, vid. «Los derechos de imagen en el IRPF», ob. cit., pág. 28.

⁶⁷ Cfr. CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., *Los impuestos del deporte*, ob. cit., pág. 245 y LETE ACHIRICA, C., «Los derechos de imagen en el IRPF», ob. cit., págs. 27 a 33.

⁶⁸ No obstante, LETE ACHIRICA, C., defiende la oposición a este sistema a través de la propia normativa mercantil reguladora de las marcas y su explotación, ya que se hace preciso que ésta sea usada de forma efectiva y real por parte del club. Ante la ausencia de tal explotación se podría acudir a las figuras del fraude de ley o de la simulación para gravar tales rentas como rendimientos del trabajo, cfr. «Los derechos de imagen en el IRPF», ob. cit., págs. 28 a 33.

po, que iba a percibir una determinada cantidad en concepto de derechos de imagen por la retransmisión de sus partidos, percibe una cuantía inferior, ya que parte de las rentas se han utilizado para retribuir los derechos de los deportistas que debería pagar el club. A través de esta operación se consigue que no sea una sociedad vinculada al club la que pague por la utilización de los derechos de imagen de los deportistas, evitando así la aplicación del régimen especial al no cumplirse uno de los requisitos exigidos en el artículo 76.1 de la Ley 40/1998 ⁶⁹.

En definitiva, la redacción compleja y minuciosa del régimen especial de los derechos de imagen se vuelve en su contra, ya que permite la adopción de fáciles fórmulas para su elusión. Aquí se pueden aplicar muy bien las palabras del Informe Carter, que tanto ha inspirado la vigente Ley 40/1998 al adoptar el concepto de renta disponible, cuando señala que las disposiciones minuciosas o casi minuciosas acaban por velar la voluntad del legislador, a la vez que dejan sin respuesta todos o al menos la mayoría de los problemas que tales disposiciones sugieren, que es lo que ocurre precisamente con el artículo 76 de la Ley 40/1998, como acabamos de ver ⁷⁰.

V. A MODO DE CONCLUSIÓN: LA POSIBILIDAD DE ESTABLECER UN RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL PARA LAS RENTAS DE LOS DEPORTISTAS

Las peculiares condiciones laborales y profesionales de los deportistas profesionales, que generalmente consiguen unos grandes rendimientos en un período muy corto de su vida, apenas 10 años en el mejor de los casos, obliga, pues, a plantearse si sería conveniente concederles un tratamiento fiscal específico. Hay que tener en cuenta que la regulación actual lo único que está consiguiendo es su huida hacia determinados paraísos fiscales o la utilización de extrañas figuras de ingeniería tributaria como la cesión de derechos de imagen o de marcas registradas para evitar la progresividad del IRPF. Sin embargo, por otra parte, también somos conscientes que las cuantías que ganan estos sujetos no favorecen su imagen social con vistas a la solicitud de un régimen tributario especial.

Ahora bien, la creación de dicho régimen creemos que presenta un problema muy importante, puesto que podría suponer una vulneración de los principios de igualdad y generalidad en relación con otros contribuyentes que en determinados períodos también obtienen unas rentas elevadas (sobre todo profesionales) y, sin embargo, no podrían disfrutar de un medio de corrección de la progresividad del impuesto. No debe olvidarse que el principio de generalidad, como señala el profesor CALVO ORTEGA, supone que todos los sujetos de derecho están sometidos al poder tributario y

⁶⁹ Como indican CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., también se puede hacer que sea uno de los patrocinadores del equipo el que pague los derechos de imagen del deportista, con lo que también se excluiría la aplicación del régimen especial al no adquirir los derechos de imagen una entidad vinculada con el club donde presta sus servicios laborales el deportista, *cfr. Los impuestos del deporte, ob. cit.*, pág. 244.

⁷⁰ *Vid.* el Tomo V del Informe Carter (Volumen IV de la traducción editada por el Ministerio de Hacienda en 1975, págs. 139 a 141).

que no se pueden establecer exoneraciones individuales o de grupo (a personas físicas o jurídicas) que no estén justificadas por el propio ordenamiento y concretamente por la Constitución misma ⁷¹. La búsqueda de esta justificación en la Carta Magna, a juicio de CAZORLA PRIETO, no es posible, ya que el artículo 43.3 no ampara al deporte profesional, de ahí que el sistema tributario deba dar a los rendimientos que obtengan estos deportistas el tratamiento que corresponda con arreglo a los criterios generales aplicables, sin otra particularidad que la que provenga de las circunstancias de los rendimientos gravados ⁷². En conclusión, a los deportistas profesionales, como tales, parece que no sería posible concederles un régimen fiscal diferenciado del resto de contribuyentes, debiendo observarse la naturaleza de las rentas que perciben para ver si éstas son merecedoras de algún tratamiento tributario especial.

Si nos centramos en las rentas que perciben, hemos de indicar que ha sido clásica la discusión sobre su carácter regular o irregular, ya que si tuvieran esta última calificación serían merecedoras de algún tratamiento tributario de corrección de la progresividad del impuesto, cuya estructura está diseñada para gravar las rentas del ejercicio, pero no aquellas que tengan un ciclo de producción superior. En este sentido, los ingresos de los deportistas pensamos que podrían ser calificados como una *renta variable* que, en palabras del profesor CAYÓN GALIARDO, es aquella que bien por la naturaleza de la fuente o bien por la naturaleza de sus oscilaciones es social y legislativamente acreedora de un tratamiento de corrección de la progresividad del impuesto ⁷³. De hecho, así se había admitido en nuestra normativa antes de la reforma del sistema tributario de 1978 ⁷⁴.

⁷¹ Vid. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*, Civitas, 3.ª Edición, Madrid, 1999, pág. 74. En este sentido LLAMAS LABELLA, M. A., ya consideraba, con anterioridad a la entrada en vigor de la Constitución, que la concesión de beneficios fiscales a los deportistas atenta contra el principio de igualdad y actúa en contra de la generalidad que habrá de soportar el sacrificio recaudatorio que la Hacienda Pública sufre en beneficio de unos pocos, *cfr.*: «La progresividad impositiva en artistas y deportistas. Análisis de una circular administrativa», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 2, 1974, pág. 398. Asimismo BANACLOCHE PÉREZ, J., afirma que si se concediera un régimen peculiar para determinados sujetos, el sistema personal de imposición sobre la renta sería más un complejo tratamiento de situaciones personales que una imposición racional de aplicación general, *cfr.*: «La renta irregular: Incrementos y disminuciones patrimoniales», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 142, 1979, pág. 787.

⁷² *Cfr.*: «Consideraciones sobre el tratamiento del deporte en el sistema tributario español vigente», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 54, abril-junio, 1987, pág. 199.

⁷³ «Las rentas irregulares y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm., 1979, pág. 251.

⁷⁴ En el artículo 47.2 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 se autorizaba al Ministerio de Hacienda para que aprobara las medidas oportunas a efectos de limitar la progresividad de la tarifa del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas «cuando por la natural y específica condición del arte o deporte que practiquen estos contribuyentes, pueda estimarse que su vida profesional está reducida a períodos más cortos que los comunes a la generalidad de los contribuyentes de este Impuesto». Precepto que se reprodujo en el artículo 33.3 del Texto Refundido de la Ley del citado tributo, aprobado por Decreto de 23 de diciembre de 1967. Para desarrollar esta norma se aprobó la Orden de 4 de noviembre de 1971, en la que se preveía una reducción de dos tercios de los rendimientos obtenidos a efectos de determinar el gravamen medio sobre este impuesto. Para un análisis de la mencionada Orden *vid.* DRAKE DRAKE, R., «Limitación de la progresividad en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas a determinados artistas y deportistas», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 97, 1972, págs. 65 a 72. No obstante, dicha Orden fue objeto de diversas interpretaciones, la mayoría de las veces restrictivas, por parte de la Administración, como así se desprende de la Circular de la Dirección General de Impuestos de 3 de mayo de 1972 o de la Resolución del

Sin embargo, desde esa fecha, la normativa reguladora del IRPF les ha negado el carácter de rentas irregulares sometiéndolas a la generalidad del impuesto, no sin que dicho tratamiento hubiera estado exento de polémica en sus inicios. En este sentido, hemos de indicar que el artículo 27.Uno de la *Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, no contenía ninguna previsión que permitiera calificar como irregulares a los rendimientos obtenidos por los deportistas, ya que se limitaba a considerar como tales a los que se obtuvieran por el sujeto pasivo de forma notoriamente irregular en el tiempo o que, siendo regulares, el ciclo de producción fuera superior a un año. No obstante, la polémica surgió principalmente porque el artículo 118.d) del *Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, calificaba de rentas irregulares a «los rendimientos que el Ministerio de Hacienda considerase de tal naturaleza, en atención a que por las circunstancias especiales que en ellos concurran, se aprecie una notoria irregularidad en su obtención en el tiempo». La redacción del precepto reglamentario motivó que se defendiera la irregularidad temporal de los rendimientos de los deportistas por su breve período de generación, aunque tal argumentación no fue aceptada por la Administración ⁷⁵. Más bien ocurrió todo lo contrario y la DGT en contestación a consulta, de fecha 8 de mayo de 1980, declaró que las retribuciones percibidas por los deportistas se computarían en el IRPF como cualquier otra retribución procedente del trabajo, a excepción de las cantidades que recibieran por el concepto de «ficha», siempre que ésta se correspondiera a un período superior al año, en cuyo caso sería de aplicación lo previsto en el artículo 27 de la *Ley 44/1978* y en el artículo 118 del *Real Decreto 2615/1979*.

La contestación de la DGT se vio refrendada por diversas Resoluciones administrativas emitidas ante los recursos planteados por algunos deportistas que pretendían la calificación de sus rentas como irregulares. Así, por ejemplo, en la Resolución del TEAC de 8 de septiembre de 1987 se afirmó:

TEAC de 27 de noviembre de 1979. En relación con la primera de tales disposiciones administrativas puede verse el trabajo de LLAMAS LABELLA, M. A., «La progresividad impositiva en artistas y deportistas. Análisis de una circular administrativa», *ob. cit.*, págs. 393 a 398. Respecto de la Resolución del TEAC puede consultarse el trabajo de ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «La progresividad del Impuesto sobre la Renta: su incidencia en artistas y deportistas», *Crónica Tributaria*, núm. 31, págs. 227 a 236.

⁷⁵ Como señalaban los profesores LASARTE ÁLVAREZ, J. y CASADO OLLERO, G., «la irregularidad de sus rentas no radica en la forma o cadencia de su percepción, sino en la particular brevedad del período durante el cual pueden obtenerse esas rentas. Es decir, se trata de ingresos percibidos de forma regular durante un espacio de tiempo inferior a la vida laboral normal. Por ello su irregularidad puede obedecer a la duración notoriamente inferior -irregular- de su período de obtención», «Consideraciones sobre las rentas irregulares. Régimen fiscal de artistas y deportistas», *ob. cit.*, págs. 265 y 266. Asimismo MATEO RODRÍGUEZ, L., también reconocía la irregularidad de lo que él denominaba como «rendimientos del trabajo temporales especiales», «Las rentas irregulares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Crónica Tributaria*, núm. 28, 1979, págs. 111 y 112.

Por su parte, CAYÓN GALIARDO, A., negaba rotundamente la posibilidad de que los rendimientos obtenidos por los deportistas pudieran calificarse como rentas irregulares, *cf.* «Las rentas irregulares y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *ob. cit.*, págs. 267 y 268. Idea que era compartida por ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «La progresividad del Impuesto sobre la Renta: su incidencia en artistas y deportistas», *ob. cit.*, pág. 235 y CAZORLA PRIETO, L. M., «Consideraciones sobre el tratamiento del deporte en el sistema tributario español vigente», *ob. cit.*, pág. 200.

«Que determinada en el artículo 27 de la Ley 44/1978 la forma de gravar los rendimientos que se obtengan por el sujeto pasivo de forma notoriamente irregular en el tiempo, (...), resulta que los sueldos y primas recibidos por los deportistas profesionales, calificados legalmente como salarios, son incuestionablemente anuales (...) pues del texto legal se deduce inequívocamente que el criterio condicionante de la irregularidad no es la naturaleza de las rentas, sino el ciclo de producción de las mismas, de modo que si, como en el caso del recurrente, los rendimientos se generan y devengan en períodos anuales, sin que aparte del, por lo común, elevado nivel de los mismos, concorra en ellos ninguna circunstancia que conforme el criterio de irregular, (...), el tratamiento de las cuestionadas rentas como irregulares equivaldría a una suerte de bonificación en clara pugna con la prevención del artículo 24 de la Ley General Tributaria»⁷⁶.

Los argumentos manejados en sede administrativa fueron refrendados posteriormente por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo ⁷⁷.

Por tanto, desde la Ley 44/1978 se puede afirmar el carácter regular de las rentas de los deportistas, lo que han reiterado posteriormente la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y la vigente Ley 40/1998. En todos estos textos legales se mantiene una equiparación entre renta irregular y renta plurianual o aperiódica, circunstancias ambas que no confluyen en las rentas que obtienen los deportistas de los clubes donde militan ⁷⁸.

No obstante, pese a todo lo que acabamos de indicar, es evidente que el carácter progresivo del IRPF perjudica a los deportistas que obtienen rentas muy elevadas en cortos períodos de tiempo, lo que motiva que busquen fórmulas para disminuir su presión fiscal, con los problemas tributarios que ello conlleva y cuyo reflejo es el régimen especial de los derechos de imagen, o que simplemente decidan fijar su residencia habitual, cuando pueden, fuera de nuestro territorio nacional y preferentemente en un paraíso fiscal. Estas circunstancias nos impulsan a defender la adopción de

⁷⁶ En el mismo sentido se manifiesta la Resolución del TEAC de 10 de marzo de 1987 y más recientemente la de 23 de marzo de 1994 (JT 1994/497). Tan sólo se calificaron de irregulares las cantidades percibidas en concepto de «ficha» siempre que se correspondieran con contratos superiores a un año. Vid. la Resolución del TEAC de 29 de enero de 1992.

⁷⁷ Vid. SSTs de 21 de mayo de 1992 (RJ 1992/4176); 23 de abril (RJ 1993/2831), 5 (RJ 1993/3602), 13 (RJ 1993/3616), 20 (RJ 1993/3629) y 27 de mayo de 1993 (RJ 1993/3639); 3 de febrero (RJ 1995/100) y 8 de marzo de 1995 (RJ 1995/2460) y 24 de abril de 1997 (RJ 1997/3170).

⁷⁸ Como indica JIMÉNEZ COMPAREID, I., el devengo y exigibilidad anual de las rentas de los deportistas les impide su calificación como irregulares, *cfr.* «Fiscalidad y deporte profesional: examen de algunas cuestiones de actualidad», *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 5, 1995, pág. 30.

algún sistema, que siendo respetuoso con el principio de generalidad, permita reducir la progresividad impositiva de este tipo de contribuyentes. Así, en los últimos treinta años se han propuesto diversos sistemas e incluso se han adoptado algunos, como pasamos a exponer brevemente a continuación:

- a) La tributación de sus rentas al tipo medio impositivo al considerarlas irregulares. Este sistema ya se utilizó por la Orden de 4 de noviembre de 1971 que preveía que sólo se incorporaría un tercio de los rendimientos obtenidos por el sujeto en su actividad deportiva a la base del impuesto, una vez calculado el tipo medio éste se aplicaba a la totalidad de las rentas, incluidos los dos tercios restantes. Se optó por dividir entre 3 porque se estimaba que la vida laboral media de una persona son 30 años y la de un deportista 10 años ⁷⁹. El sistema descrito consideramos que no es muy respetuoso con los principios constitucionales en materia tributaria contenidos en el artículo 31.1 de nuestra Carta Magna y se enfrenta al concepto de renta irregular manejado en nuestro país desde 1978.
- b) Considerar los rendimientos de los deportistas como irregulares concediéndoles una reducción conforme al vigente sistema existente en la Ley 40/1998 ⁸⁰. La crítica ha de ser la misma que hemos efectuado anteriormente.
- c) También se ha defendido la posibilidad de modificar los criterios de imputación de las rentas, no acudiendo al criterio del devengo y permitiendo que los deportistas propusieran plazos más amplios de imputación, de esta forma las rentas se integrarían en la base imponible regular pero en un plazo temporal acordado con la Administración. A través de este sistema se reduciría la progresividad del impuesto pero todas las rentas tributarían por la escala general ⁸¹. El sistema lo consideramos también discriminatorio respecto de otros contribuyentes y plantea graves problemas de aplicación técnica para fijar los períodos impositivos en que dichas rentas podrían ser imputables.

⁷⁹ Cfr. DRAKE DRAKE, R., «Limitación de la progresividad en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas a determinados artistas y deportistas», *ob. cit.*, págs. 67 a 69. A juicio de MATERO RODRÍGUEZ, L., este sistema de «divisores» fundamentando en la presunta relación existente entre el período de vida laboral común y la propia de los deportistas es el más adecuado para corregir la progresividad de sus rentas, *cfr.* «Las rentas irregulares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *ob. cit.*, pág. 112.

⁸⁰ El legislador, siguiendo las indicaciones de la página 146 del Informe emitido por la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, publicado en Madrid con fecha 13 de febrero de 1998, ha eliminado el sistema de promediación existente en nuestra anterior normativa reguladora del IRPF, en materia de rentas irregulares, para sustituirlo por unos porcentajes de reducción, generalmente del 30 por 100.

⁸¹ Éste es el sistema que proponía el profesor ESEVERRI MARTÍNEZ, E., tras la entrada en vigor de la Ley 44/1978, *cfr.* «La progresividad del Impuesto sobre la Renta: su incidencia en artistas y deportistas», *ob. cit.*, págs. 235 y 236. En sentido totalmente contrario el profesor CAYÓN GALIARDO, A., considera que la pretensión del precepto, dedicado a la imputación temporal según el devengo o el criterio de caja, es la de corregir las insuficiencias técnicas de imputación de ingresos y gastos y en modo alguno atemperar la progresividad estableciendo un sistema de promedio, «Las rentas irregulares y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *ob. cit.*, pág. 259.

d) Por último, se ha propuesto la adopción de sistemas que fomenten el ahorro, ya que eso es lo que deben hacer estos sujetos, ahorrar parte de sus rentas para disponer de ellas en el futuro cuando no desempeñen su trabajo habitual, siendo ése el momento en el que deberían someterse a tributación los rendimientos, ya que es cuando se dispone de los mismos ⁸². Este sistema ya ha sido defendido por el Tribunal Supremo en múltiples Sentencias cuando ha dicho:

«Es verdad que la progresividad de la tarifa de este Impuesto comporta un gravamen especialmente oneroso en aquellos casos donde se perciben elevadas retribuciones durante un corto número de años, en comparación con aquellos otros donde la retribución es menor a lo largo de un dilatado período de vida activa. En el primer caso, surge un reducido número de años donde se pagan altas cuotas; en el otro, un extenso número de años donde se pagan cuotas más bajas. El problema no está, fundamentalmente, en dicha disparidad sino en que los primeros deben, en buenos principios, acudir al ahorro como medio de subvenir a los años de pasividad; y el producto del ahorro resulta, de nuevo, gravado como «rendimiento de capital». Sin duda consciente de este efecto, el Sistema Tributario ha arbitrado como medio de atenuarlo el sistema de los «Planes y Fondos de Pensiones» de la Ley 8/1987, de 8 de junio. Con arreglo a él, ciertas cantidades son deducibles de la base liquidable en el ejercicio en que se obtuvo el rendimiento, si se destinan a tales Planes (con lo que resultan liberadas del IRPF) y sólo quedan gravadas como rendimientos del capital cuando, años después, se perciba la contraprestación invertida en el Plan de Pensiones» ⁸³.

Desde luego, consideramos que la solución a la progresividad de las rentas de los deportistas y otros contribuyentes en su misma situación, se fundamenta en el fomento del ahorro y más concretamente de los Planes de Pensiones ⁸⁴. Para ello sería fundamental la eliminación del límite cuantitativo de 1.100.000 pesetas previsto en el artículo 46.1.4.º de la Ley 40/1998, e incluso por la ele-

⁸² La idea de que las rentas que perciben estos contribuyentes son su medio de subsistencia para el futuro ya fue defendida en la doctrina por GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Tomo V, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pág. 695; LASARTE ÁLVAREZ, J. y CASADO OLLERO, G., «Consideraciones sobre las rentas irregulares. Régimen fiscal de artistas y deportistas», *ob. cit.*, pág. 262 y DRAKE DRAKE, R., «Limitación de la progresividad en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas a determinados artistas y deportistas», *ob. cit.*, pág. 66. Más recientemente esta opción ha vuelto a ser apoyada por CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A., *Los impuestos del deporte*, *ob. cit.*, pág. 260.

⁸³ *Vid.* las Sentencias citadas en la nota 77.

⁸⁴ Sobre este régimen puede verse el trabajo de ALONSO MURILLO, F., *Tributación de los Planes y Fondos de Pensiones*, MacGraw-Hill, Madrid, 1996.

vacación del límite porcentual del 20 por 100 de los rendimientos de trabajo y actividades profesionales, incluidas las imputaciones de rentas de sociedades de transparencia fiscal. Al mismo tiempo, este tipo de planes de pensiones deberían prever la posibilidad de su rescate cuando el sujeto dejara de desarrollar su actividad deportiva y no a los 65 años, ya que ésta es la fecha de jubilación real de estos trabajadores. El conjunto de medidas descritas, en nuestra opinión, respetaría el principio de capacidad contributiva y el de generalidad, ya que puede ser aplicado a más contribuyentes y se fundamentaría en otros principios rectores de la política social y económica contenidos en la Constitución, como los de protección de la familia (art. 39.1), seguridad social (art. 41) y tercera edad (art. 50). Además, el sistema se integra plenamente en el actual espíritu de la Ley 40/1998, ya que se tributaría a medida que se dispusiera de la renta. Para finalizar podemos decir que la solución propuesta también sería la que menos distorsiones generaría en la vigente regulación del IRPF, de ahí que propugnemos su adopción para poner fin al complejo sistema de retribución de los deportistas haciendo atractiva su tributación en nuestro país.