



FACULTAD DE DERECHO

LA TRIBUTACIÓN DE LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN EN EL IRPF

Autor: María de las Mercedes Viudes Sánchez

5ºE3C

Derecho Tributario

Tutor: Eva María Gil Cruz

Madrid

Abril 2022

Resumen

En este Trabajo de Fin de Grado se analiza cómo tributa la cesión de los derechos de imagen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, exponiendo las posibles calificaciones en los distintos rendimientos y el régimen de imputación de rentas. Se hace un estudio del contenido del derecho a la propia imagen diferenciando su vertiente personalísima y su vertiente patrimonial. Además, se expone la tributación empresarial de la cesión de los derechos de imagen tanto en el Impuesto de Sociedades como en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Finalmente, se analizan las infracciones tributarias en materia de cesión de derechos de imagen exponiendo distintas sentencias relevantes en la materia.

Palabras clave: derechos de imagen, cesión, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, imputación de rentas, operación vinculada, simulación.

Abstract

This Final Degree Project analyzes how the assignment of image rights is taxed in the Personal Income Tax, exposing the possibilities for the different types of income and the regime of imputation of income. A study is made of the content of the right to one's own image, differentiating between its personal and patrimonial aspects. In addition, the business taxation of the assignment of image rights both in the Corporate Tax and in the Value Added Tax is exposed. Finally, it is analyzed the tax infringements regarding the assignment of image rights, exposing different relevant judgments on the matter.

Keywords: image rights, assignment, personal income tax, income imputation, related-party transaction, simulation.

ÍNDICE

1.	INTRODUCCIÓN.....	5
1.1.	DEFINICIÓN DEL OBJETO	5
1.2.	METODOLOGÍA.....	6
1.3.	OBJETIVOS DEL TRABAJO	6
2.	LOS DERECHOS DE IMAGEN	7
2.1.	CONCEPTO DE DERECHO DE IMAGEN	7
2.2.	ALCANCE Y NATURALEZA DEL DERECHO A LA PROPIA IMAGEN	9
2.3.	CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN	10
3.	POSIBLES CALIFICACIONES DE LOS DERECHOS DE IMAGEN EN LA TRIBUTACIÓN PERSONAL	14
3.1.	DERECHOS DE IMAGEN COMO RENDIMIENTO DE CAPITAL MOBILIARIO.	14
3.2.	DERECHOS DE IMAGEN COMO RENDIMIENTO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	16
3.3.	DERECHOS DE IMAGEN COMO RENDIMIENTOS DE TRABAJO	17
3.4.	RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN DE RENTAS	19
4.	LOS DERECHOS DE IMAGEN EN LA TRIBUTACIÓN EMPRESARIAL.....	23
4.1.	TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES	23
4.2.	TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	27
5.	DOCTRINA SOBRE EL RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN DE RENTAS Y LAS OPERACIONES VINCULADAS.....	29
6.	INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN.....	31
6.1.	SIMULACIÓN DE SOCIEDADES PARA ELUDIR EL PAGO DEL IRPF	31
6.2.	DELITO FISCAL	36
6.3.	INFRACCIONES RELATIVAS AL IRPF	38
7.	CONCLUSIONES	40
8.	BIBLIOGRAFÍA	42

LISTADO DE ABREVIATURAS

AN	Audiencia Nacional
Art	Artículo
CE	Constitución Española
CP	Código Penal
DGT	Dirección General de Tributos
Id.	El trabajo que se cita es el mismo que el citado en la cita anterior
IRPF	Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LIRPF	Ley del Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas
L.O	Ley Orgánica
Op. cit	Obra citada con anterioridad
RAE	Real Academia Española
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
Vid.	Indica dónde se puede ampliar la información

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Definición del objeto

Arantxa Sánchez Vicario, Leo Messi, Cristiano Ronaldo, Xabi Alonso, Jorge Lorenzo, Shakira, Lola Flores, Fernando Alonso... Estos son algunos de los muchos famosos que han tenido problemas con la Agencia Tributaria. No hay día en el que no salga un titular informando de que algún deportista de élite o algún artista está siendo investigado por un posible fraude a Hacienda. La explotación económica de los derechos de imagen de los deportistas y de los artistas, especialmente de los futbolistas, se ha convertido en un riesgo fiscal que ha hecho que la Inspección Tributaria haya tenido que prestarles especial atención.

El conflicto surgió a raíz de que muchos deportistas y artistas de alto nivel establecían sociedades, generalmente en países de nula o escasa tributación, y cedían sus derechos de imagen para que fuesen explotados por dichas entidades. La administración perseguía este tipo de operaciones triangulares en el que las sociedades solían ser propiedad del titular de los derechos o controladas por ellos mismos y cuyo objetivo era evadir el pago del tipo impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y conseguir una ventaja fiscal tributando por el Impuesto de Sociedades.

Ante esta práctica, el legislador introdujo a través la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, el régimen de imputación de rentas que se encuentra actualmente regulado en el artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF) habitualmente conocido como la regla del 85/15. A través de este mecanismo, los contribuyentes pueden tributar el 15% de sus rentas como derechos de imagen. De esta manera, cobran el 85% mediante contrato laboral, abonando la cantidad correspondiente al IRPF. El 15% restante corresponde a los derechos de imagen, que se cobran a través de una sociedad por la que se tributaba sólo conforme al impuesto de sociedades.

1.2. Metodología

Para la realización de este trabajo, se va a llevar a cabo una búsqueda teórica y doctrinal. Se va a recurrir a sentencias de las distintas instancias y tribunales, a la legislación vigente y a artículos doctrinales. Esta búsqueda de información va a permitir diseñar un marco teórico completo.

El trabajo va a comenzar con secciones teóricas para que el lector pueda tener una concepción básica del problema que se plantea. A continuación, se expondrán varios casos reales para analizar los distintos fallos de las instancias y comprender la opinión de los magistrados al respecto. Por último, se plantearán las conclusiones alcanzadas tras la realización del trabajo.

El objetivo es que se trate de un trabajo, por un lado, descriptivo, mediante una revisión de la normativa, analizando la situación de la tributación de la cesión de los derechos de imagen. Por otro lado, se pretende realizar un trabajo de exploración, analizando las distintas posturas jurisprudenciales.

1.3. Objetivos del trabajo

Entre los objetivos perseguidos en este proyecto destacan los siguientes:

- Comprender el contenido del derecho a la propia imagen
- Analizar las distintas vertientes del derecho a la propia imagen
- Exponer las posibles calificaciones de la cesión de los derechos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Analizar el régimen de imputación de rentas recogido en el artículo 92 de la Ley del IRPF
- Conocer la tributación de los derechos de imagen a través del Impuesto de Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Comparar las posturas doctrinales en procedimientos de gran repercusión nacional
- Exponer el delito fiscal en la cesión de los derechos de imagen
- Extraer conclusiones relacionadas con el tema del trabajo.

2. LOS DERECHOS DE IMAGEN

2.1. Concepto de derecho de imagen

Para entender el concepto “derechos de imagen” es fundamental analizar, en primer lugar, qué se entiende por imagen. Existen diferentes definiciones, la Real Academia Española lo describe como “*figura, representación, semejanza y apariencia de algo*”¹. Varias Sentencias del Tribunal Constitucional han calificado este término como “*el instrumento básico de identificación y proyección exterior y factor imprescindible para su propio reconocimiento como individuo*”².

Por su parte, el Tribunal Supremo, en línea con la definición de la RAE se refirió al concepto de imagen como “*la figura, representación, semejanza o apariencia de una cosa; pero según a los efectos del tema que nos interesa, se entiende como la representación gráfica de la figura humana mediante un procedimiento mecánico o técnico de reproducción*”³.

Una vez analizado este término, procede desarrollar las distintas posiciones respecto del contenido de los derechos de imagen. Esta idea aparece regulada en el artículo 18.1 de la Constitución Española, garantizando el derecho a la propia imagen junto al derecho al honor y a la intimidad personal y familiar. Este artículo se encuentra en la Sección 1ª “De los derechos fundamentales y de las libertades públicas”, del capítulo 2 “Derechos y Libertades”, del Título 1. Por tanto, su desarrollo se lleva a cabo a través de una Ley Orgánica, de acuerdo con el artículo 81.1 de la Constitución.

La Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidad Personal y Familiar y a la Propia Imagen regula en profundidad los derechos de imagen. En su artículo primero establece la protección civil frente a todo tipo de intromisiones ilegítimas. Por otro lado, el apartado 3º del mencionado artículo califica el

¹ “Definición del concepto imagen”, *Real Academia Española* (disponible en <https://dle.rae.es/imagen>; última consulta 10/11/2022)

² Véase Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 99/1994, de 11 de abril, (FJ4) [versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. RTC 1994/99]

³ Véase Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de abril de 1987, (FJ1) [versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. RJ 1987/2703]

derecho a la propia imagen como un derecho “*irrenunciable, inalienable e imprescriptible*”, estableciendo que la renuncia a su protección carece de validez salvo en los supuestos de autorización por parte del titular.

En cuanto a la doctrina científica, la letrada Blanca Cid define el derecho a la propia imagen como “*un derecho de la personalidad derivado de la privacidad o de la dignidad humana y dirigido a proteger la dimensión moral de las personas, que atribuye a su titular un derecho a determinar la información gráfica genera por sus rasgos físicos personales que pueden tener dimensión pública*”⁴. El magistrado Xavier O ‘Callaghan, estableció que el derecho a la propia imagen otorga al titular el derecho a reproducir y publicar su propia imagen y la potestad para impedirsele a un tercero no autorizado “*tiene el aspecto positivo de disponibilidad de la propia imagen y el aspecto negativo de la exclusión de los demás*”⁵.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2011, estableció que la imagen de una persona es un derecho personalísimo⁶, protegido por el ordenamiento jurídico, y que su uso requiere siempre el consentimiento de la persona afectada. Además, el Tribunal Supremo estableció que la imagen de una persona no puede ser utilizada de manera contraria a la dignidad de la persona, a su intimidad o a su propia imagen. Por tanto, podemos apreciar que el contenido del derecho a la propia imagen tiene dos aspectos:

- Aspecto positivo, que refleja la capacidad del titular de recrear su propia imagen.
- Aspecto negativo, que se resume en el derecho de impedir a terceros obtener, reproducir y divulgar la imagen de la persona sin consentimiento⁷.

⁴ Cid Villagrasa, B., “El derecho a la propia imagen” en Sánchez Sánchez, J (coord.), *Compendio de Derechos Fundamentales. La libertad en español*, Tiran lo Blanch, Valencia, 2021, pp. 559-637

⁵ O ‘Callaghan Muñoz, X., Lección 13ª “Los derechos de la personalidad” de Compendio de Derecho Civil, Tomo I (parte general), *Edersa*, 2004.

⁶ Véase Sentencia del Tribunal Supremo núm. 547/2011, de 20 de julio, (FD3) [versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. 2011/6141]

⁷ Véase Sentencia del Tribunal Supremo núm. 789/2008, de 24 de julio, (FJ2) [versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. RJ 2008/4628]

En conclusión, del derecho a la propia imagen cabe diferenciar, por un lado, la facultad que se atribuye a su titular a reproducir su propia imagen y, por otro lado, la prohibición a terceros obtener, reproducir y divulgar la imagen de la persona sin su consentimiento⁸. Una vez analizado el contenido del derecho a la propia imagen, se va a estudiar el alcance de este, observando los límites de su naturaleza como derecho fundamental.

2.2. Alcance y naturaleza del derecho a la propia imagen

La Ley Orgánica 1/1982, en el artículo 7 apartado 5 describe la protección de la persona frente a una serie de intromisiones ilegítimas, entre las cuales se exponen, la captación, reproducción o publicación de su imagen. Por otro lado, el apartado sexto del mismo artículo añade que la utilización con fin publicitario del nombre, la voz o la imagen también se considera una intromisión ilegítima. El artículo 8.2. de la ley orgánica dispone que, el derecho a la propia imagen no impide su captación, reproducción o publicación cuando se trate de personas que posean un cargo público o cuando la persona forme parte de un suceso público.

Es conveniente señalar que el Tribunal Constitucional ha identificado los derechos sobre la propia imagen como parte del Derecho Privado, alegando que constituyen un derecho de la personalidad derivados de la dignidad de la persona reconocido en el artículo 10 de la Constitución. *“Los derechos a la imagen y a la intimidad personal y familiar reconocidos en el art. 18 de la C.E. aparecen como derechos fundamentales estrictamente vinculados a la propia personalidad, derivados sin duda de la «dignidad de la persona», que reconoce el art. 10 de la C.E., y que implican la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y conocimiento de los demás, necesario según las pautas de nuestra cultura para mantener una calidad mínima de la vida humana”*⁹.

⁸ Losada Rodríguez, S., “Al hilo de los derechos de imagen de deportistas profesionales: calificación de estas rentas desde la perspectiva interna e internacional.” *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento* 27, 2009, pp. 139-152.

⁹ Véase Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 231/1988, de 2 de diciembre (FJ3) versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. RTC 1988/231]

La sentencia del Tribunal Constitucional 81/2001, de 26 de marzo hizo referencia al contenido autónomo del derecho fundamental a la propia imagen, haciendo una clara diferencia entre este derecho y el derecho a la intimidad. En el texto se establece que el derecho a la propia imagen "*atribuye a su titular un derecho a determinar la información gráfica generada por sus rasgos físicos personales que puede tener difusión pública*". Consecuentemente, este derecho permite a su titular a impedir a un tercero no autorizado a obtener, reproducir o publicar su imagen sea cual sea su finalidad¹⁰.

Tanto la doctrina especializada en derecho constitucional como en derecho civil han calificado el derecho a la propia imagen como un derecho fundamental y de la personalidad. Por ello, el derecho a la propia imagen es "*absoluto, con eficacia erga omnes, innato, irrenunciable, intransmisible e imprescriptible*"¹¹. Además, su renuncia a la protección prevista es nula.

2.3. Cesión de los derechos de imagen

El derecho a la propia imagen tiene una doble vertiente, por un lado, como se ha mencionado en el apartado anterior, es un derecho personal e irrenunciable protegido constitucionalmente como derecho fundamental. Por otro lado, este derecho tiene una vertiente patrimonial, relacionada con el carácter personal del derecho, en cuanto su titular puede explotar económicamente su imagen o bien ceder o consentir su explotación económica por terceros¹².

La cesión de los derechos de imagen es el mecanismo por el cual, una persona física autoriza a un tercero a utilizar su imagen. Al tratarse de un derecho personalísimo, cuando se transmite a terceros, no se lleva a cabo una transmisión de la titularidad, únicamente se cede el derecho a explotar la imagen de la persona ¹³.

¹⁰ Véase Sentencia Tribunal Constitucional núm. 81/2001, de 26 de marzo, (FJ2) [versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. RTC 2001/81]

¹¹ Díez-Picazo, L. y Gullón, A., "Instituciones de Derecho Civil I", *Technos*. 1995

¹² Martín Moro, M., "La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales", *Tesis doctoral inédita*, 2012 ,(disponible en <https://www.educacion.gob.es/teseo>; última consulta 20/02/2023)

¹³ Merino Jara, I., "Tributación de los derechos de imagen". *Ann. Fac. Der. U. Extremadura* 17, 1999, p.79.

En cuanto a la regulación de la cesión de los derechos de imagen, la Ley Orgánica 1/1982 establece que toda persona tiene derecho al respeto de su propia imagen y que la cesión de los derechos de imagen debe ser voluntaria. Esto se traduce en que nadie puede ser obligado a ceder sus derechos y que cualquier cesión debe ser con el consentimiento informado de la persona. Por otro lado, también determina que los derechos de imagen sólo pueden ser utilizados para los fines específicos para los que fueron cedidos y que la persona tiene, en todo momento, derecho a revocar la cesión en cualquier momento.

La doctrina científica se ha pronunciado sobre este tipo de contratos tan habituales entre deportistas de élite y artistas de gran reconocimiento. Los autores Martín y Malvárez reflexionan sobre la cesión de los derechos de imagen de los futbolistas, concluyendo que cabe la posibilidad de cederlos a un tercero para explotarlos y cuyas rentas generadas corresponden o al club de fútbol al que pertenece o a una sociedad en el caso de que el jugador emplee dicho mecanismo para la comercialización de sus derechos¹⁴.

La doctrina de la Administración tributaria también ha resuelto cuestiones sobre la distinción de las dos vertientes del derecho a la propia imagen. La Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de julio de 2000 expone que el derecho de imagen es ejercitable "*erga omnes*" estableciendo también la necesidad de distinguir entre el derecho a la propia imagen y el derecho a la explotación económica "*en ello descansa la facultad de su aprovechamiento, la posibilidad de utilizar el nombre, la voz, o la imagen como expresa el artículo 7.6, en relación con el artículo 2.2 de la citada Ley Orgánica de 1982, para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga, como si se tratara de un bien patrimonial*". El TEAC establece que de la lectura de los artículos se desprenden las diferencias entre el derecho a la propia imagen y el derecho de los titulares a cederlo y a que sea explotado económicamente por un tercero¹⁵.

¹⁴ Martín Zamora, M.P y Malvárez Pascual, L.A., "*Régimen contable y tributación en el Impuesto sobre Sociedades de los clubes de fútbol y las Sociedades Anónimas Deportivas*" en Pérez Guerrero, M.L y Sánchez Pino, A.J (coord.), *Derecho deportivo. Aspectos tributarios y laborales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 53-92.

¹⁵ Véase Resolución del Tribunal Económico Administrativo núm.00/32/1997 de 21 de julio de 2000

El TEAC también se ha pronunciado sobre los límites de la cesión de los derechos de imagen en su resolución de 22 de noviembre de 2002. Resolvió que el titular de los derechos no se desprende de los mismos, únicamente lleva a cabo la entrega parcial a un tercero para determinados fines económicos ¹⁶. Remarcando que el cesionario no posee el derecho de imagen del cedente, sino únicamente tiene acceso a la parte económica de la explotación de este derecho.

Este tipo de cuestiones se han elevado tanto a la Audiencia Nacional como al Tribunal Supremo. La AN señaló que cabe la posibilidad de celebrar negocios jurídicos sobre la disposición de ciertos aspectos de los derechos fundamentales e hizo referencia en particular a los relacionados con los derechos de imagen. Por otro lado, en la misma sentencia se resaltó el hecho de que explotar el derecho de imagen no se traduce en renunciar al mismo, es decir, existen ciertos límites a la hora de explotar la imagen, aunque haya sido cedido para ello. Establece que la cesión de los derechos no supone que se extinga el régimen de indisponibilidad, irrenunciabilidad o la permisión a la intromisión ilegítima. Hace hincapié en la esfera patrimonial del derecho a la propia imagen, diferenciándolo del contenido del derecho fundamental. La posibilidad de comercializar los derechos de imagen no supone una renuncia a invocar la defensa de este, se deben respetar en todo momento las características propias de los derechos fundamentales ¹⁷.

Por su parte, el magistrado O ‘Callaghan en su voto particular de la sentencia del TS de 30 de enero de 1988¹⁸ hizo unas aclaraciones sobre las diferencias entre la vertiente personal y patrimonial del derecho a la propia imagen haciendo referencia a la jurisprudencia anglosajona. Estableció que el aspecto personal se debe entender en relación con el derecho a la intimidad y que el aspecto patrimonial supone una mezcla entre el derecho personal, de propiedad y de competencia desleal ¹⁹. También el Tribunal Supremo ha aportado su visión sobre los límites de la explotación de los derechos de

¹⁶ Véase Resolución del Tribunal Administrativo Económico Central núm.00/6042/2000 de 22 de noviembre de 2002

¹⁷ Véase Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de junio de 2002 (FJ5) [versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. JT 2003/101]

¹⁸ Véase Sentencia del Tribunal Supremo núm. 60/1998 de 30 de enero, (Voto Particular), [versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. RJ 1988/358]

¹⁹ *Op. cit.* Losada Rodríguez, S.,

imagen en diferentes sentencias, apreciando la existencia de intromisión ilegítima en el caso de que se haya explotado la imagen de una persona sin su consentimiento. En dichos supuestos el titular debe ser indemnizado con daños y perjuicios. El Alto Tribunal hace referencia a las consecuencias de la explotación de la imagen en el caso de que exista un contrato de cesión, estableciendo que en dichos casos habría que analizar el contenido y alcance de lo pactado ²⁰.

De la visión de las distintas doctrinas se puede concluir que el derecho a la propia imagen es un derecho amplio y complejo, que abarca por un lado la protección especial propia de los derechos fundamentales y, por otro lado, tiene una vertiente económica que permite a sus titulares obtener un beneficio como consecuencia de su explotación. No obstante, es necesario observar y respetar los límites entre estas dos dimensiones del derecho a la propia imagen ya que la cesión del derecho no supone la renuncia por parte del titular. Por tanto, la explotación del derecho a la propia imagen no puede colisionar con el régimen general de los derechos fundamentales de intromisión ilegítima, irrenunciabilidad o indisponibilidad por parte del cesionario.

De la vertiente patrimonial del derecho de imagen nacen unas rentas para el titular de los mismos que forman parte del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Los rendimientos que configuran la renta del titular son principalmente rendimientos de capital mobiliario, rendimientos de actividades económicas, rendimientos de trabajo o imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen, cuya distinción se va a tratar en el siguiente epígrafe.

²⁰ Véase Sentencia del Tribunal Supremo núm.133/2021 de 9 de marzo, (FD3), [versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. RJ 2021/947]

3. POSIBLES CALIFICACIONES DE LOS DERECHOS DE IMAGEN EN LA TRIBUTACIÓN PERSONAL

3.1. Derechos de imagen como rendimiento de capital mobiliario.

La calificación de los derechos de imagen ha sido un tema polémico debido a las posibles opciones de rendimientos en los que se pueden enmarcar. Los negocios jurídicos celebrados para la cesión de la imagen pueden recibir distinto tratamiento jurídico-tributario en función de la existencia o no de un tercero interpuesto entre el que adquiere los derechos y el titular de los mismos.

En primer lugar, se pueden considerar rendimientos de capital mobiliario. El artículo 25.4 apartado d) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas califica como rendimiento de capital mobiliario la cesión del derecho a la explotación de la imagen, salvo que forme parte de una actividad económica.

En 1999, la Dirección General de Tributos, mediante resolución no vinculante, calificó como rendimiento de capital mobiliario los contratos de cesión de derechos de explotación de la imagen celebrados con sus empleados *“el consultante manifiesta que tiene concertados con sus empleados otros contratos de cesión de derechos de explotación de la imagen, (...) la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que califica de rendimientos del capital mobiliario”*²¹.

Además de que la cesión de los derechos de imagen no puede formar parte de una actividad económica, tampoco debe existir una relación laboral entre el deportista y la sociedad ya que, en ese caso, como se verá más adelante, se trataría de rendimientos de trabajo. Los autores Cazorla y Corcuera exponen en su libro sobre los impuestos del deporte *“los rendimientos de capital mobiliario se obtienen cuando la cesión se produce sin existir vínculo contractual o relación por cuenta propia, por sí o por medio de una persona interpuesta, para su explotación posterior en la forma y para quien está última considere”*²². Martín Moro añade que se calificaría como rendimiento de capital

²¹ Véase Resolución No Vinculante de la Dirección General de Tributos núm. 1859-99 de 14 de octubre de 1999

²² Cazorla Prieto, L.M y Corcuera Torres, A., “Los impuestos del deporte”. *Aranzadi Digital*, 1999, p. 236

mobiliario cuando el profesional explota su propia imagen y celebra contratos con empresas dedicadas a la publicidad autorizándolas para utilizarla²³. Las cantidades percibidas directamente del cesionario tienen consideración de rendimiento de capital mobiliario salvo que la actividad habitual del mismo sea la cesión del derecho de imagen, que se considerará como rendimiento de la actividad ²⁴.

La Audiencia Nacional en su sentencia de 24 de septiembre de 2008 delimitó el alcance de la consideración de los derechos de imagen como rendimiento de capital mobiliario estableciendo que *“los rendimientos obtenidos por la explotación del derecho de imagen, son considerados como rendimientos, sea cual fuera el título jurídico por el que se hayan obtenido, calificándose de “rendimientos del capital mobiliario”, en el supuesto de cesión, o como “rendimientos de trabajo”, en el caso de no cesión, al incluirse en el concepto de salario”* ²⁵.

Se puede concluir que para que la cesión de los derechos de imagen se califique como rendimientos de capital mobiliario, las rentas obtenidas deben proceder de la cesión a un tercero con el que no se mantenga la realización de ninguna actividad económica. De tal modo, entenderemos que se trata de un rendimiento de capital mobiliario cuando es el propio profesional quien se dedica a explotar su propia imagen contratando una sociedad que solamente se encarga de autorizar a otras entidades la utilización de estos derechos. Es importante hacer un análisis exhaustivo de la situación ya que, como indica el profesor Cordero Saavedra *“la calificación como rendimientos del capital mobiliario no debe entenderse que se produce en todos los casos, en tanto que este tipo de negocios jurídicos celebrados para la cesión, consentimiento o autorización de los derechos de imagen puede originar también rendimientos del trabajo o de actividades económicas”*²⁶.

²³ *Op. cit.* Martín Moro, M., p. 565

²⁴ *Ibid.* P. 562

²⁵ Véase Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de septiembre de 2008 (FD2), [versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. 2008/328466]

²⁶ Cordero Saavedra, L., “Las cuantías abonadas por entidades deportivas a cesionarias de derechos de imagen de deportistas profesionales y el supuesto de su calificación jurídico-tributaria como rendimientos del trabajo personal. Sentencia comentada: SAN de 13 de junio de 2002” *Aranzadi Jurisprudencia tributaria* 2, 2003, pp. 9-16.

3.2. Derechos de imagen como rendimiento de actividades económicas

El artículo 25.4 apartado d) de la LIRPF contempla el escenario de que unos mismos rendimientos, en este caso, los derechos de imagen puedan ser calificados tanto como rendimientos del trabajo como rendimiento de las actividades económicas. De acuerdo con en el artículo 27 de la Ley del IRPF, la valoración de las rentas obtenidas por la cesión de los derechos de imagen como rendimiento de actividades económicas radica en que el artista o deportista actuando por su propia cuenta, lleve a cabo la ordenación de recursos materiales y humanos necesarios para la obtención de los beneficios. Un ejemplo de calificación como rendimiento de actividades económicas es la cesión del derecho de imagen en el ámbito de una actividad, evento, torneo o espectáculo ²⁷. Por tanto, se trata de cualquier cesión, sin intermediarios, que tenga como origen una relación por cuenta propia que suponga una cesión o explotación directa de su imagen. No obstante, para catalogar las rentas obtenidas por la cesión de imagen como actividades económicas es necesario una actividad más allá de la mera cesión.

La profesora Carmen Morón destaca que las rentas obtenidas por una persona física al explotar su propia imagen en un espectáculo o en un evento deportivo tienen consideración de actividades económicas al no existir un tercero en el proceso de explotación de la imagen, siendo la persona física la encargada de firmar los contratos directamente con la empresa que va a utilizar su imagen ²⁸.

La Dirección General de Tributos, en su consulta del 9 de octubre de 2008, calificó la cesión del derecho de imagen de un jugador de golf como rendimiento de actividades económicas. La DGT en su argumentación hizo referencia al último párrafo del artículo 27.1 de la Ley del IRPF, remarcando que la actividad deportiva llevada a cabo por el deportista se enmarcaba en la clasificación de actividades económicas. Por tanto, considera que la cesión de los derechos de imagen tiene consideración de rendimientos de actividades económicas²⁹.

²⁷ Menéndez Moreno, A., “A vueltas con la calificación de los derechos de imagen de los deportistas en la Ley del IRPF. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 1492/2021, de 15 de diciembre” *Quincena fiscal n°18*, 2022.

²⁸ Morón Pérez, C., “La tributación de los deportistas”, *Anales de derecho*, núm. 30, *Editum, Murcia*, 2012, pp. 164-195.

²⁹ Véase Consulta de la Dirección General de Tributos núm. V1795-08 de 10 de octubre de 2008.

Cabe destacar las conclusiones extraídas por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en 2021 en relación con la calificación de los derechos de imagen, diferenciando entre la posibilidad de enmarcarlos dentro de rendimientos de capital mobiliario o como rendimientos de actividades económicas. El TSJC volvió a incidir en que los rendimientos obtenidos como consecuencia de la cesión de los derechos de imagen, salvo que tengan lugar en el ámbito de una actividad económica, se consideran rendimientos de capital mobiliario³⁰.

Por tanto, se producen rendimientos de actividades económicas cuando el titular lleva a cabo la explotación del derecho de imagen por su cuenta y empleando los factores de producción para obtener la máxima rentabilidad³¹. Para que las rentas obtenidas por la explotación de la imagen sean consideradas rendimientos de actividades económicas, el titular de los derechos debe, por un lado, actuar como un empresario o profesional. Por otro lado, debe existir una ordenación de recursos materiales y/o humanos para obtener dichos rendimientos³². La doctrina ha enmarcado los ingresos procedentes de la cesión de derechos de imagen como actividades económicas en la venta de exclusivas o en la promoción de un producto³³.

3.3. Derechos de imagen como rendimientos de trabajo

En tercer lugar, la cesión de los derechos de imagen se pueden considerar rendimientos de trabajo ya que la cesión en el contexto de una relación laboral, pueden generar rentas relacionadas con la actividad laboral. La Dirección General de Tributos y el Tribunal Económico Administrativo Central han manifestado que son rendimientos derivados de la relación laboral, las cantidades obtenidas por la cesión de los derechos de imagen al club o entidad musical, y que, por tanto, su tributación debe ser como rendimientos de trabajo.

³⁰ Véase Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 1703/2021, de 20 de abril, (FD3) [versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. JT 2021/947]

³¹ Menéndez Moreno, A., “Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” en *Estudio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pp. 637-638.

³² Véase Consulta de la Dirección General de Tributos núm. 0366-02 de 8 de marzo de 2002.

³³ de Diego, M. Á., “Fiscalidad del derecho a la propia imagen: especial referencia a los deportistas profesionales”. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

Sobre este asunto han tratado varios autores determinando que cabe la posibilidad de que los derechos de imagen de los deportistas profesionales sean explotados por ellos mismo sin que sean cedidos a ninguna sociedad intermediaria, por lo que las rentas obtenidas por el empleo de su imagen adquieren naturaleza salarial³⁴. En cuanto a la consideración de la cesión de los derechos de imagen como rendimientos de trabajo, el Tribunal Supremo se ha manifestado en numerosas ocasiones reafirmando esta calificación. En su sentencia de 25 de junio de 2008 estableció *“ha de entenderse que las cantidades satisfechas por la cesión de los derechos de explotación de imagen, en cuanto son consecuencia de la actividad laboral principal del jugador, se incorporan al concepto de salario que recoge el art. 26.1 del Estatuto de los Trabajadores³⁵, y desde la perspectiva fiscal el rendimiento obtenido tiene la consideración de rendimiento del trabajo, sometido al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”³⁶.*

El Tribunal Supremo volvió a distinguir entre las distintas calificaciones de la cesión de los derechos de imagen en el Impuesto sobre las Renta de las Personas Físicas en su sentencia de 10 de julio de 2008, estableciendo que se considera rendimiento de trabajo cuando se da la siguiente situación *“se calificarán como rendimientos del trabajo cuando los perciba directamente el jugador de su club. Cualquier cesión que tenga como origen una relación por cuenta ajena (laboral) o por cuenta propia (mercantil o civil), que suponga una cesión directa, sin intermediarios, de la imagen del jugador a la entidad deportiva que adquiere el derecho a su explotación o utilización, deberá ser calificada de rendimiento del trabajo o de actividad económica, respectivamente”³⁷.*

Esta calificación es la más defendida por muchos autores que generalizan la calificación como rendimientos de trabajo como la única aceptada, estableciendo que cualquier tipo de relación, ya sea mercantil o laboral, que tenga como objeto la cesión directa, es decir,

³⁴ Delgado García, A. M^a (y otros): *Fiscalidad del Deporte*, J.M. Bosch Editor., Barcelona, 2008, p.198.

³⁵ El artículo 26.1 del Real Decreto Legislativo, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores define y acota la consideración de salario *“se considerará salario la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los periodos de descanso computables como de trabajo”*

³⁶ Véase Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 2010 versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. JT 2008/3282]

³⁷ Véase Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2008 (FD4), [versión electrónica- Aranzadi Instituciones. Ref. RJ 2008/4569]

sin sociedades intermediarias, de la imagen de la persona física al adquirente del derecho de explotación se califica como rendimiento de trabajo ³⁸. No obstante, la doctrina señala que para incluir las rentas derivadas de la explotación de los derechos de la propia imagen en el marco de los rendimientos de trabajo deben darse los siguientes requisitos legales³⁹: que la utilización de la imagen sea inherente al desempeño del trabajo, que no derive de una explotación por parte de un tercero ajeno a la relación laboral, y todo ello sin perjuicio de que se califiquen esas como rendimientos del capital mobiliario al no existir relación laboral⁴⁰.

3.4. Régimen de imputación de rentas

Ante la práctica de interponer sociedades para llevar a cabo la explotación económica de los derechos de imagen, y evitar así tributar por el tipo impositivo del IRPF consiguiendo un beneficio fiscal tributando por el Impuesto de Sociedades⁴¹, en 1996 se introdujo a través de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, el régimen de imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen.

La imputación de rentas supone un régimen especial de tributación cuya finalidad última consiste en lograr la plena identificación entre la base imponible y la capacidad económica del contribuyente⁴², con el objetivo de asegurar la progresividad del IRPF ⁴³. Por tanto, el legislador estableció que cuando existía una sociedad cesionaria del derecho a la explotación de la imagen, a través del artículo 92 de la LIRPF, el cedente de los

³⁸ *Op. cit.* Cazorla Prieto, L.M y Corcuera Torres, A., p.237

³⁹ Falcón Tella, R., “El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas”, *Cívitas: Revista española de derecho deportivo*, núm. 9, 1998, pp. 5-12.

⁴⁰ Quintana Ferrer, E., “Régimen fiscal de los deportistas”. *Fiscalidad del deporte. Bosch*: Barcelona, 2008, p. 198.

⁴¹ Ramírez Gómez, S., “La explotación de los derechos de imagen de los futbolistas mediante sociedades interpuestas: la nueva regularización tributaria al delito fiscal” en Pérez Guerrero, M.L y Sánchez Pino, A.J (coord.), *Derecho deportivo. Aspectos tributarios y laborales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 206-221.

⁴² Vid. La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de abril de 2012 (RJ 2012/4466) resuelve positivamente sobre la constitucionalidad del régimen y niega la posible vulneración del principio de capacidad económica.

⁴³ “Manual práctico de renta 2021”. Sede electrónica de la *Agencia Tributaria* (disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2021/c10-regimenes-especiales-imputacion-atribucion-rentas/introduccion-imputaciones-rentas.html>; última consulta 15/03/2023)

derechos debe imputar las rentas en la parte general de su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando se den las siguientes circunstancias.

1. Que el deportista o artista en cuestión hubiera cedido el derecho de explotación de su imagen a otra persona o entidad (sociedad cesionaria).
2. Que preste sus servicios a otra persona o entidad en el ámbito de una relación laboral (por ejemplo, el club de fútbol en el caso de los futbolistas).
3. Que el empleador haya obtenido el derecho de explotación de la imagen de la entidad cesionaria.
4. Que los rendimientos obtenidos por el deportista o el artista en cuestión como consecuencia de su relación laboral sean inferiores al 85% del total de retribuciones abonadas, es decir, la suma total de los rendimientos de trabajo y la contraprestación de los derechos de imagen)⁴⁴.

Por tanto, desde la entrada en vigor de la Ley 13/1996, los requisitos expuestos obligan a comparar dos cantidades. Por un lado, hay que observar la cantidad que viene determinada por los rendimientos íntegros de trabajo obtenidos por la persona física como consecuencia de la relación laboral. Por otro lado, la segunda de las cantidades a tener en cuenta viene determinada por la suma de los referidos rendimientos consecuencia de la relación laboral más la total contraprestación satisfecha por la persona o entidad con la que se constituye la relación laboral para la obtención de la cesión del derecho de imagen. Pues bien, si la primera cifra no es inferior al 85% de la segunda o, dicho de otro modo, si lo satisfecho al jugador o a una tercera persona como contraprestación por la cesión de la explotación de sus derechos de imagen, excede del 15 por 100 de la cuantía resultante de sumar dicha contraprestación a los rendimientos del trabajo satisfechos por el empleador/cesionario de tales derechos, el jugador deberá integrar en la base imponible del IRPF dicha cuantía total. Cuando se dan los requisitos, el legislador ha diseñado un sistema similar al de transparencia fiscal en el Impuesto de Sociedades, pues se imputan

⁴⁴ *Op. cit.* Martín Moro, M., p. 593.

a la base imponible de la persona física el importe de la contraprestación que el empleador de los derechos de imagen satisface a una sociedad, cesionaria de esos mismos derechos⁴⁵.

De esta manera, las cantidades recibidas por la cesión de los derechos de imagen, siempre que sean superiores al 15% de las rentas totales obtenidas, se imputa en la base imponible general ⁴⁶. Esta especialidad tiene como objetivo calificar como renta imputada en el IRPF la cantidad pagada a una tercera persona o entidad a la que una tercera persona le ha cedido la explotación del derecho de imagen, a la que se presume que dicha tercera persona encubre económicamente. En otras palabras, lo que se busca incluir en el IRPF de un artista o un deportista profesional es la renta que un Club paga a una sociedad por llevar a cabo la explotación de la imagen del deportista o artista. La finalidad del régimen es someter a gravamen en las personas físicas titulares de derechos de imagen las rentas que perciban las sociedades que hayan sido cesionarias de esos derechos, cuando concurren determinadas circunstancias que hacen presumir que los cesionarios son interpuestos que tienen por objeto deslocalizar estas retribuciones ⁴⁷. Este régimen aplicaría de la siguiente manera:

Imaginemos que un Club de Fútbol paga, por un lado, al jugador en cuestión la cantidad total de 900.000 euros en concepto de “contraprestaciones de trabajo” y, por otro lado, paga una cantidad de 100.000 euros a la sociedad encargada de explotar la imagen del jugador. En este caso el régimen especial de imputación de rentas no aplicaría, ya que la cantidad abonada por derechos de imagen es una cantidad inferior al 15% del total de las retribuciones generadas por el deportista. En cambio, si el Club de Fútbol pagase a la sociedad en cuestión una cantidad superior a 135.000 euros, sí aplicaría esta especialidad⁴⁸.

⁴⁵ Véase Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 2012, (FD3), versión electrónica- Aranzadi Instituciones. Ref. RJ 2012/9826]

⁴⁶ Ortiz Calle, E., "Las rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen de los deportistas profesionales: su discutida calificación jurídico-tributaria." *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento* n°26, 2009, pp. 113-126.

⁴⁷ Fernández de Soto Blass, M.^a L., “Prácticum del Derecho Tributario Español”, *Dykinson*, 2005.

⁴⁸ Magraner Moreno, F.J., “La imposición sobre las rentas obtenidas en España por artistas y deportistas”. *Tirant lo Blanch*, 2019.

Por tanto, este régimen no aplicará, por un lado, a aquellas cesiones que se realicen en el ámbito de una actividad económica ya que no entra dentro de los requisitos del artículo 92. Por otro lado, tampoco se aplicará cuando los rendimientos de trabajo que el deportista genera como consecuencia de la relación laboral sean superiores al 85% de la suma de los rendimientos, incluyendo la contraprestación de cualquier persona o sociedad vinculada por razón de la cesión de los derechos de imagen ⁴⁹. O lo que es lo mismo, cuando el importe satisfecho por la explotación de los derechos de imagen no excede del 15%. En dichas situaciones, cada contraprestación tributará en función de su naturaleza jurídica. En el apartado cuarto del artículo 92 se establece que la cantidad a imputar se corresponde con el valor de la contraprestación que se haya realizado con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba ser satisfecha por la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física ⁵⁰.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2012 trata la importancia de la entrada en vigor de la Ley 13/1996 al incluir las rentas derivadas de la cesión de la explotación del derecho a la propia imagen “*[E]ste nuevo régimen obligaba a incluir en la base imponible del jugador o técnico el importe de las cantidades percibidas del Club por las sociedades cesionarias de los derechos de imagen, siempre que el importe de lo percibido por el jugador o técnico como rendimiento del trabajo fuera inferior al 85 por 100 de la suma de tal cantidad y la contraprestación percibida por la entidad cesionaria de los derechos de imagen (regla del 85/15)*” ⁵¹. Como consecuencia del artículo 92 de la LIRPF, el titular de los derechos de imagen puede tributar una parte de las rentas obtenidas como Impuesto de Sociedades. De esta manera la Agencia Tributaria se asegura que el 85% de las rentas del jugador tributan conforme al IRPF, siendo solo el 15% objeto de tributación por cesión de los derechos de imagen a través de sociedades.

⁴⁹ Fernández de Soto Blass, M.ª. L., “Marco práctico fiscal de la imputación de rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen de los deportistas profesionales en el IRPF”. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 2006.

⁵⁰ “Manual práctico de renta 2021”. *Sede electrónica de la Agencia Tributaria* (disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2021/capitulo-10-regimenes-especiales-imputacion-rentas/imputacion-rentas-cesion-derechos-imagen/contenido-momento-imputacion.html>; última consulta 15/03/2023)

⁵¹ Véase Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2012 (FD8), [versión electrónica- Aranzadi Instituciones. Ref. RJ 2012/4943]

4. LOS DERECHOS DE IMAGEN EN LA TRIBUTACIÓN EMPRESARIAL

Hace unos años se hizo habitual en el mundo deportivo crear sociedades encargadas de la gestión de los derechos de imagen con el objetivo de tributar a través del Impuesto de Sociedades en vez de imputar las rentas en la base imponible del IRPF, evadiendo de esta manera el pago de ciertos impuestos y evitando la progresividad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Aunque no sea objeto de este trabajo, se va a presentar cómo deberían tributar la cesión de los derechos de imagen a través del Impuesto de Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.1. Tributación en el Impuesto de Sociedades

En este tipo de prácticas entran en juego tres partes; el club, el jugador y una sociedad mercantil. Por un lado, existe una relación laboral entre el respectivo club y el deportista profesional. Por otra parte, el club adquiere de la sociedad mercantil los derechos de imagen del jugador que previamente habían sido cedidos a dicha entidad. Esta planificación fiscal⁵² responde, normalmente, a la intención del futbolista de reducir la carga tributaria ya que al obtener rentas tan altas están sometidos al tipo máximo impositivo del IRPF superando en todo momento el tipo impositivo del Impuesto de Sociedades del 25%. Cabe mencionar, que la planificación fiscal es complemente lícita siempre y cuando se realice conforme a la ley.

De este modo, al ceder el derecho a la explotación de su imagen a una sociedad es la propia entidad la que posteriormente contrata con el club a efectos de poder explotar la imagen del jugador⁵³. A raíz de estas relaciones, el club paga a la sociedad las rentas correspondientes a los derechos de imagen del profesional y la entidad se lo entrega al deportista. Como consecuencia, el jugador recibe el dinero de su club mediante una sociedad mercantil, tributando a través del Impuesto de Sociedades en vez de mediante

⁵² La planificación fiscal es el conjunto de estrategias tributarias, diseñadas con el objetivo de minimizar la carga tributaria de los actos, negocios y/o contratos.

⁵³ Zamora Santa Brígida, I. "Régimen fiscal de las rentas generadas por los derechos de imagen de los futbolistas profesionales en España." *Revista de la Facultad de Derecho de México* 68, no. 272-1, 2018, pp. 231-252.

el IRPF. Además, con el objetivo de evadir completamente el Impuesto de Sociedades, muchas de las entidades se sitúan en paraísos fiscales o de nula tributación.

En la mayoría de las ocasiones las sociedades mencionadas son propiedad del deportista o de algún familiar, tratándose de esta forma de operaciones vinculadas, es decir, operaciones mercantiles llevadas a cabo entre personas físicas o jurídicas que mantienen algún tipo de relación, que puede ser tanto familiar, como de participación o accionarial⁵⁴. Este tipo de mecanismo se recoge en el artículo 41 de la Ley del IRPF y en el artículo 18 de la Ley del Impuesto de Sociedades, estableciendo que las operaciones entre personas o entidades vinculadas se valoran por su valor normal de mercado⁵⁵.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su sentencia de 26 de enero de 2022 interpretó que existía una operación vinculada por la cesión de los derechos de imagen de un futbolista profesional ya que pudo haberlos cedido al club de fútbol sin la necesidad de establecer una sociedad intermediaria cuyo capital social correspondía a los padres del deportista *“La sociedad actora, (...) en los ejercicios comprobados tenía como socios al matrimonio constituido (...) titulares respectivamente del 34% y del 33% del capital social”*⁵⁶. Para que una operación tenga carácter de vinculada, los socios, partícipes, sus cónyuges o personas unidas por parentesco hasta tercer grado, deben participar directa o indirectamente en al menos un 25% del capital o los fondos propios, por tanto, en esta situación nos encontraríamos en una operación vinculada. El Tribunal determinó *“la Inspección consideró, correctamente a nuestro parecer, que existía una operación vinculada entre la sociedad actora y su socio jugador profesional de futbol, pues a los efectos del artículo 16.3.a) del TRLIS ⁵⁷ se produjo una cesión de tales derechos del socio a la sociedad actora sin contraprestación y una segunda cesión de los mismos derechos a cambio de una contraprestación pactada por la mercantil recurrente con el club de futbol del que era empleado laboral el mismo socio”*.

⁵⁴ “Qué son las operaciones vinculadas, cómo se valoran y a quiénes afecta la normativa”. *Centro de Estudios Financieros* (disponible en <https://www.fiscal-impuestos.com/que-son-operaciones-vinculadas-como-se-valoran-quienes-afecta-normativa.html>; última consulta 20/02/2023)

⁵⁵ *Op. cit.* Zamora Santa Brigida, I.,

⁵⁶ Véase Sentencia del Tribunal Supremo núm. 44/2022 de 26 de enero, (FD5), [versión electrónica-Aranzadi Instituciones. Ref. JT 2022/192]

⁵⁷ Actualmente se encuentra derogado el Texto Refundido y las operaciones vinculadas se rigen por el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto de Sociedades.

Esta situación describe la relación triangular con la que los deportistas pretenden obtener una ventaja fiscal ya que el tipo impositivo del Impuesto de Sociedades es muy inferior al tipo impositivo que les correspondería en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ante esta situación, la Inspección tributaria realizó un ajuste regularizando la operación vinculada mediante la imputación de los ingresos correspondientes al socio que la sociedad se había atribuido como propios. El Tribunal declaró que se había producido *“una menor tributación que la que hubiera resultado de valorarse la operación a precio de mercado, considerando que no hubo retribución alguna por la sociedad al socio por la cesión de sus derechos de imagen y TV frente al valor satisfecho por el club de fútbol a la sociedad actora por dicha cesión”*. En el presente caso, la Inspección aplicó el método del precio libre comparable recogido en el apartado 4º del artículo 18 de la Ley del Impuesto de Sociedades. Se tomó como valor de la operación los importes que fueron recibidos en la cesión de los derechos de imagen y se dedujeron los gastos que fueron necesarios para la obtención de los mismos, observan el porcentaje que suponían las cantidades que el club de fútbol había satisfecho por la cesión respecto del total obtenido por la sociedad.

La posible doble imposición que podría producirse sería, por un lado, al considerar un ingreso en el Impuesto sobre Sociedades o en el IRPF de la sociedad o del titular del derecho de imagen, y, por otro lado, la inclusión para el deportista o artista de la cuantía señalada en el párrafo anterior en su declaración del IRPF encuentra su corrección de la manera que a continuación se indica⁵⁸. Como se ha estudiado anteriormente, el artículo 92 de la Ley del IRPF contempla la posibilidad de efectuar la imputación de rentas y deducirse de la cuota íntegra las siguientes cantidades con el fin de evitar la doble imposición:

- Aquellos impuestos similares al IRPF o IS satisfechos en el extranjero tanto por la entidad como la persona física.
- Tanto el IRPF como el IS que haya sido satisfecho en España por la sociedad o la persona física correspondiente a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

⁵⁸ *Op. cit.* Ortiz Calle, E.,

- Aquel gravamen satisfecho en el extranjero como consecuencia de los dividendos o participaciones distribuidas como beneficios.
- El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.
- Aquel impuesto similar al IRPF en un país extranjero, que sea el resultado de 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.

Estas deducciones se llevan a cabo incluyendo las situaciones cuando los impuestos corresponden a períodos impositivos distintos a aquél en que se realizó la imputación, sin que puedan exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible⁵⁹. Por último, en ningún caso serían deducibles los impuestos satisfechos en países o territorios calificados como paraísos fiscales. Además, siguiendo el principio de que una misma cantidad solo puede ser objeto de una sola tributación, cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste, el apartado sexto del artículo 92 establece que no se llevará a cabo la imputación en el impuesto personal de los socios de la primera cesionaria los dividendos o participaciones en beneficios, incluyendo los dividendos a cuenta, distribuidos por ésta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada según el régimen de imputación de rentas por el titular de los derechos de imagen. En cuanto, al proceso de distribución de reservas se establece que se realizará conforme al acuerdo social. Por otro lado, los dividendos o participaciones distribuidos que se encuentren incorporados en la base imponible no permitirán la deducción por doble imposición.

La Dirección General de Tributos en su resolución de 9 de junio de 2022 contestó a la cuestión de si las rentas derivadas de la distribución de dividendos se pueden deducir de las cantidades ya pagadas por en el IRPF conforme al artículo 92 por los referidos

⁵⁹ “Medidas para evitar la doble imposición” Manual práctico de renta 2021. *Sede electrónica de la Agencia Tributaria* (disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folleto/manuales-practicos/irpf-2021/capitulo-10-regimenes-especiales-imputacion-rentas/imputacion-rentas-cesion-derechos-imagen/contenido-momento-imputacion.html>; última consulta 28/02/2023)

ingresos, o si dichas rentas están exentas. A lo que contestó que los dividendos distribuidos por parte de la sociedad cesionaria del derecho a explotar el derecho a la propia imagen a la consultante, no se debían incluir en el IRPF de la persona física en la cuantía que ya hubiese sido imputada previamente por la misma según el régimen de imputación de rentas del artículo 92 de la Ley del IRPF⁶⁰.

4.2. Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Como se ha expuesto en los apartados anteriores, cabe la posibilidad tanto de explotar los derechos de imagen como rendimientos en el IRPF o a través de sociedades interpuestas. En la primera de las posibilidades, la cesión de los derechos de imagen no estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) dado que se trata de servicios prestados por personas físicas ⁶¹. Esta situación se reflejó en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de noviembre de 2009 “*Si las cantidades abonadas en concepto de derechos de imagen a las sociedades son rentas de trabajo personal del jugador no están sujetas al IVA (...) al tratarse de servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones laborales*” ⁶². De la lectura de la sentencia se deduce la no sujeción al IVA de las rentas obtenidas por el jugador.

Respecto a la sujeción al IVA en la cesión de los derechos de imagen, la doctrina sigue aportando distintas opiniones, haciendo una diferenciación entre las cuotas anteriores y posteriores a la entrada en vigor del régimen de imputación de rentas. Con anterioridad a este mecanismo, las sociedades cesionarias de los derechos de imagen repercutían el IVA sobre el adquirente de los derechos. Por ejemplo, el club de fútbol, entendiéndose que se estaba llevando a cabo una prestación de servicios de carácter empresarial, en el ámbito de su actividad empresarial, y localizada en el territorio español de aplicación del impuesto, por tanto, encajaba perfectamente en el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, llevaba a cabo la correspondiente deducción.

⁶⁰ Véase Consulta de la Dirección General de Tributos núm. V1312-22 de 9 de junio de 2022.

⁶¹ *Op. cit.* Zamora Santa Brigida, I.,

⁶² Véase Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de septiembre de 2009, (FD4), [versión electrónica-Aranzadi Instituciones. Ref. JUR 2009/406637]

Con la entrada en vigor del nuevo régimen, la Administración Tributaria regularizó el IVA de los clubes pagadores, considerando que, a la vista de su naturaleza salarial, se trataba de una operación no sujeta al IVA, razón por la cual el IVA que había sido soportado, que se habían deducido, por no ajustado a derecho, realmente no era deducible⁶³. En varias sentencias, como por ejemplo la de la Audiencia Nacional del 11 de septiembre de 2008 los tribunales reconocen la legitimidad de los clubes para reclamar la devolución del IVA que habían soportado⁶⁴. Con la entrada en vigor del régimen de imputación de rentas se determina que las cantidades pagadas por el adquirente de los derechos de imagen, en el caso de los deportistas, el club, a las sociedades encargadas de la explotación de los derechos de imagen no son consideradas retribución de servicios profesionales sino la cesión de un derecho efectuada por un empresario o profesional a efectos del IVA, estando, por tanto, a sujeta al mismo. La Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de abril de 2006⁶⁵ recoge dicho argumento, sin embargo, en otras sentencias, también de contratos posteriores a la ley 13/1996 como la de 12 de diciembre de 2007⁶⁶ sí se reconoce la facultad del club para reclamar la devolución del IVA soportado.

En conclusión, para ver si la cesión de los derechos de imagen está sujeta a IVA hay que atender a la fecha del contrato, diferenciando si se han celebrado con anterioridad o no a la entrada en vigor del régimen de imputación de rentas. En los casos anteriores a esta novedad legislativa, la doctrina ha permitido que las entidades soliciten el reembolso del IVA soportado de manera errónea. Sin embargo, respecto de los contratos celebrados a partir de 1997, la doctrina ha emitido sentencias contradictorias, permitiendo en algunos casos la solicitud de la devolución y en otros casos estableciendo que el IVA no es deducible.

⁶³ Jiménez Compaired, I., "Fiscalidad de artistas y deportistas: últimos avances jurisprudenciales sobre el tratamiento de la explotación comercial de la propia imagen y otros negocios conexos." *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento* 26 (2009), pp. 405-415.

⁶⁴ Véase Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de septiembre de 2008 (FJ4) [versión electrónica- Aranzadi Instituciones. Ref. JUR 2008/313991]

⁶⁵ Véase Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de abril de 2006 (FD4) [versión electrónica- Aranzadi Instituciones. Ref. JUR 2006/1003]

⁶⁶ Véase Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de diciembre de 2007 (FJ5) [versión electrónica- Aranzadi Instituciones. Ref. JUR 2008/236140]

5. DOCTRINA SOBRE EL RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN DE RENTAS Y LAS OPERACIONES VINCULADAS

Con la introducción del régimen de imputación de rentas recogido en el artículo 92 de la Ley del IRPF, se pretendió reducir las infracciones que se estaban llevando a cabo por parte de las grandes fortunas. No obstante, en varios procedimientos, la Administración llevó a cabo la regularización a deportistas y artistas alegando la existencia de operaciones vinculadas entre la persona física y la sociedad cesionaria de los derechos de imagen. En la mayoría de las situaciones, las sociedades encargadas de la explotación de los derechos de imagen son propiedad de los deportistas/artistas o de sus familiares, lo que se traduce en encontrarse bajo el régimen de operaciones vinculadas prevista en el Impuesto de Sociedades. A efectos fiscales, la tributación por este régimen supone un perjuicio para la persona física ya que las rentas percibidas en concepto de derechos de imagen deben valorarse por su valor de mercado de acuerdo con el artículo 18 de la Ley del Impuesto de Sociedades. Por tanto, los derechos de imagen se incluyen en la base imponible del IRPF del deportista/artista por el mismo valor que la sociedad los cede a terceros. Este tipo de valoración neutraliza el régimen de imputación de rentas⁶⁷.

No obstante, tras la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de noviembre de 2021 y de la Sentencia de la Audiencia Nacional nº 564/2022 de 25 de febrero de 2022, la interpretación de estas operaciones ha cambiado. En primer lugar, el TAEC determinó que el régimen de imputación de rentas del artículo 92 constituye una regla especial, que, de acuerdo con el principio de especialidad, prima sobre la norma general. En este sentido, el régimen de imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen constituye en sí un régimen específico para un determinado tipo de rentas, por lo que debe prevalecer, sobre el régimen de operaciones vinculadas, el cual aplica a todo tipo de rentas con carácter general: *“Por todo ello, comparte este Tribunal el criterio de la interesada de que el régimen especial de derechos de imagen previsto en el artículo 92 de la ley del IRPF debe prevalecer, dado su carácter de norma especial aplicable a un determinado tipo de rentas, sobre la normativa de operaciones vinculadas aplicada*

⁶⁷ Cobos Gómez, J. M.^a, “Cesión de derechos de imagen: el régimen de operaciones vinculadas no puede vaciar de contenido la regla 85/15”. *Garrigues Magazine Sport & Entertainment*, 2020, pp. 5-7 (disponible en https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/magazine_sports_entertainment_-_julio_2022.pdf; última consulta 20/02/2023)

por la Inspección”⁶⁸. Además, el TEAC concluyó que: “en los casos en que no resulta procedente la imputación en la base imponible del IRPF del contribuyente, a que se refiere el apartado primero del artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF) por concurrir la situación contemplada en el apartado segundo de dicho precepto, no cabe la aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas a la operación de cesión de derechos de imagen entre el contribuyente y la entidad cesionaria”⁶⁹. De lo expuesto por el Tribunal se desprende que superado el límite de la regla conocida como 85/15 no se imputan las rentas por derechos de imagen al deportista. No obstante, tampoco se puede aplicar la normativa sobre operaciones vinculadas a la cesión de la explotación de la imagen del contribuyente a su sociedad⁷⁰.

Por otro lado, la Sentencia de la Audiencia Nacional del 25 de febrero de 2022, en línea con el TAEC, estableció: “El criterio del TEAC puede exponerse en los siguientes términos: En los casos en que no resulte procedente la imputación en la base imponible del IRPF del contribuyente a que se refiere el apartado primero del artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), por concurrir la situación contemplada en el apartado segundo de dicho precepto, no cabe la aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas a la operación de cesión de derechos de imagen entre el contribuyente y la entidad cesionaria”⁷¹.

Por tanto, a la luz de las dos Resoluciones expuestas, la doctrina reciente considera que, la cesión de los derechos de imagen a una sociedad para su explotación no entra dentro del régimen de operaciones vinculadas y deben, si cumplen los requisitos, considerarse dentro del régimen de imputación de rentas del artículo 92.

⁶⁸ Véase Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central núm. 3515/2021 de 23 de noviembre de 2021.

⁶⁹ “Aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas a la operación de cesión de derechos de imagen”. *Centro de Estudios Financieros* (disponible en <https://www.fiscal-impuestos.com/aplicacion-normativa-operaciones-vinculadas-cesion-derechos-imagen-imputacion-rentas.html>; última consulta 05/03/2023)

⁷⁰ Jiménez, C y Rodríguez, R., “Tributación en la cesión de los derechos de imagen de deportistas profesionales y su relación con el régimen de operaciones vinculadas”. *Senn Ferrero* (disponible en <https://www.sennferrero.com/2022/10/14/tributacion-en-la-cesion-de-los-derechos-de-imagen-de-deportistas-profesionales-y-su-relacion-con-el-regimen-de-operaciones-vinculadas/>; última consulta 05/03/2023)

⁷¹ Véase Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 2022 [versión electrónica- Aranzadi Instituciones. Ref. JUR 2022/99364]

6. INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN

6.1. Simulación de sociedades para eludir el pago del IRPF

La cesión de los derechos de imagen a una sociedad tal y como se ha expuesto, no está prohibido legalmente, es más, es una de las posibilidades existentes para la explotación de los mismos ⁷². No obstante, en el supuesto de que la cesión no sea real, es decir, se lleve a cabo una simulación al no haber ninguna contraprestación, sí estaríamos ante una infracción fiscal.

La simulación es aquel negocio que crea una apariencia jurídica de manera deliberada por las partes, encubriendo de esta manera la realidad. El Tribunal Supremo en su Sentencia de 26 de septiembre de 2012⁷³ distingue entre simulación absoluta y simulación relativa. La primera de las situaciones se produce cuando no existe ningún negocio detrás del simulado, es decir, nunca ha existido ningún negocio. Sin embargo, la simulación relativa se definió como *“una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de Ley”*. De lo establecido por el TS se deduce que la simulación relativa es aquella en la que sí existe un negocio jurídico detrás de la simulación, pero distinto al de la voluntad de las partes. El artículo 16 de la Ley General Tributaria establece que, en dichas situaciones, los negocios simulados deberán ser gravados conforme al efectivamente realizado por las partes, es decir, el negocio que los contratantes estaban tratando de evitar.

En la cesión de los derechos de imagen a una sociedad para que los explote económicamente puede darse una simulación cuando las sociedades interpuestas son en realidad sociedades pantallas⁷⁴, es decir, una persona jurídica meramente creada y utilizadas para cometer una infracción, en este caso para que el titular tribute a un menor

⁷² *Op. cit.* Ramírez Gómez, S.,

⁷³ Véase Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2012 (FD2) [versión electrónica- Aranzadi Instituciones. Ref. JUR 2012/8951]

⁷⁴ Definición de sociedad pantalla aportada por Sergio Amadeo Gadea en su libro “Una Aproximación a la Responsabilidad de los Administradores y de las Personas Jurídicas”

tipo impositivo. Esta simulación está muy relacionada con las operaciones vinculadas explicadas anteriormente. Los titulares de los derechos de imagen crean una sociedad con apariencia jurídica a la que ceden los derechos, pero son ellos o sus familiares los que poseen la mayor parte del capital de la sociedad, por tanto, están simulando un negocio jurídico cuando realmente son los mismos sujetos los cedentes y los cesionarios y el único objetivo es evitar el pago del IRPF.

Respecto este tipo de actuaciones entre deportistas de élite, la Administración Tributaria consideró en varios procedimientos que los pagos efectuados por el club a la sociedad cesionaria de los derechos de imagen eran salario del jugador⁷⁵. Esta postura fue apoyada por el Tribunal Económico Administrativo Central, que calificó en varias resoluciones los pagos realizados a las sociedades como retribuciones laborales al propio deportista. Entendía, además, que debía aplicarse la teoría del levantamiento del velo al tratarse de una apariencia se cesión *“La apariencia de cesión descansa a su vez, al menos en la mayoría de los casos, en otra apariencia: la de la personalidad jurídica de las sociedades interpuestas, (...) se trata de sociedades con un sólo, o principal, accionista o partícipe, que es el deportista dueño de la imagen. Por ello, sería aplicable la teoría del levantamiento del velo⁷⁶, al coincidir dicha realidad fáctica, el abuso se derecho, y la finalidad de obtener unos resultados que de otra manera no se producirían, es decir, todos los elementos que conforman esa figura según nuestra jurisprudencia⁷⁷”*. Al aplicar la teoría del levantamiento del velo, la Administración tributaria pretende detectar si existe una confusión entre la actividad de la sociedad y la parte actora, y mirar detrás de la apariencia jurídica de la misma. Esta doctrina resulta fundamental para determinar los verdaderos titulares de las sociedades en el caso de sociedades interpuestas. La Audiencia Nacional en su Sentencia del 13 de junio de 2002 resuelve un caso de simulación de sociedades en el ejercicio de la cesión de los derechos de imagen recurriendo a la doctrina del levantamiento del velo. En esta sentencia la Audiencia considera que debía aplicarse

⁷⁵ García Novoa, C., “Simulación y delito contra la Hacienda Pública (a propósito de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid en el caso Xabi Alonso)” *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 2020, pp. 89-118.

⁷⁶ El levantamiento del velo es un concepto que define la teoría jurídica por medio de la cual se puede ingresar en el entramado de una empresa para responsabilizar al administrador o a otras empresas que actúen a la sombra de la empresa responsable.

⁷⁷ Véase Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central núm. 00/9283/1996 de 17 de noviembre de 1999.

esta teoría ya que tras las sociedades interpuestas se encontraba el propio titular de los derechos, concluyendo que se trataba de una sociedad simulada ⁷⁸.

En la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de diciembre de 2022 se trata la operación vinculada existente entre una modelo y la sociedad que ella misma creó y de la que poseía el 100% del capital social, para llevar a cabo la explotación de su imagen. La magistrada estableció “ (...) *en el supuesto de autos no se ha efectuado una auténtica cesión, pues no existe contraprestación, ya que lo que la parte actora califica como tal es sólo la conservación de los derechos de representación y distribución de la imagen por parte de Certamen Miss España , S.L ., entidad primera cesionaria de la explotación de los derechos de imagen que posteriormente se convierte en cedente, beneficiando así a una sociedad meramente instrumental (carece de empleados) de la que la propia interesada es socia y administradora única, lo que supone un ahorro fiscal para ésta al eludir la tributación en sede de IRPF de los rendimientos efectivamente obtenidos por ella*”⁷⁹. De la lectura de la sentencia se deduce que la actora estaba tratando de obtener una ventaja fiscal al interponer una sociedad para gestionar sus derechos de imagen, una práctica que no es ilegal, pero que al ser una sociedad que no aporta valor añadido a la actividad de la persona física y que simplemente es una intermediaria, se trataría de una simulación. La infracción constituyó en tratar de tributar conforme al Impuesto de Sociedades en vez de valorar a precio de mercado de acuerdo con el régimen de operaciones vinculadas.

A continuación, se van a exponer dos ejemplos en los que los tribunales discutieron acerca de la existencia de una simulación en la cesión de los derechos de imagen de dos futbolistas a una sociedad intermediaria encargada de su gestión y explotación.

Uno de los casos más famosos en relación con la tributación de los derechos de imagen a través de sociedades interpuestas ha sido el relacionado con el jugador de fútbol Xabi Alonso. La sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de noviembre de 2019 absolvió al jugador profesional de los delitos que el Ministerio Fiscal le había imputado por defraudar

⁷⁸ Véase Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de junio de 2002 (FJ8) [versión electrónica- Aranzadi Instituciones. Ref. JT 2003/101]

⁷⁹ Véase Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 578/2022 de 14 de diciembre, (FD6), [versión electrónica- Aranzadi Instituciones. Ref. JUR 2023/44225]

a la Hacienda Española en relación con la tributación de sus derechos de imagen. El principal objeto del asunto era determinar si la cesión que se había producido por parte del jugador a la sociedad “Kardzali” suponía una mera simulación *“solo se habrían cometido los tres delitos fiscales que se imputan si la cesión de la explotación de sus derechos de imagen a KARDZALI (...) debe calificarse como falsa, ficticia, inexistente. Pues, en caso contrario, esto es, si el contrato hubiera estado amparado en una causa verdadera, ésta habría de reputarse lícita a efectos fiscales, pues el artículo 92 de la ley de renta ampararía la ausencia de tributación”*⁸⁰. Como se ha explicado solo existe una infracción en el caso que la sociedad interpuesta sea simulada ya que la creación de sociedades para explotar los derechos de imagen es un mecanismo válido de acuerdo con el mecanismo de imputación de rentas regulado en el artículo 92 de la LIRPF. El Ministerio Fiscal consideró que se trataba de una simulación absoluta por los siguientes motivos:

- Cesión de los derechos de imagen a una sociedad sin infraestructura sin recibir ninguna contraprestación.
- El objeto del contrato de cesión fue utilizar una sociedad ya creada con un régimen fiscal de exención total de impuestos
- La participación del jugador en la negociación de los contratos relativos a la explotación de su propia imagen.
- El hecho de que Adidas, a pesar de que el jugador le hubiese cedido sus derechos en 2009, no reaccionara frente al cedente.
- Que la cesión se hizo sin ninguna garantía de recursos suficientes de la sociedad.
- La no posibilidad de ampararse al artículo 92 de la Ley del IPRF.

⁸⁰ Véase Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid núm. 672/2019 de 25 de noviembre, [versión electrónica- Aranzadi Instituciones. Ref. ARP 2020/72]

Por su parte, la Audiencia Provincial negó la existencia de simulación, y, por tanto, absolvió al futbolista en base a tres motivos:

- El primero de los motivos se basó en el carácter económico. La sala consideró que el importe pactado en el contrato de cesión no mostraba que se tratase de un contrato ficticio ya que se realizó conforme al informe de una consultora siguiendo criterios técnicos de precio de mercado ⁸¹.
- El segundo motivo se refiere al hecho de que la sociedad no contase con medios materiales y humanos. La Audiencia defendió que la explotación de los derechos de imagen no requiere una infraestructura compleja.
- El último argumento que empleó la Audiencia para justificar la inexistencia de una simulación fue la inexistencia de ocultación por parte del jugador. La sentencia refleja que el deportista había puesto en manos de la Administración los datos económicos de la cesión⁸².

En este ejemplo se muestra con claridad cómo se permite la tributación de los derechos de imagen a través de sociedades siempre y cuando no se trate de una simulación. Para determinar que no se da dicha situación, la Audiencia Nacional observó ciertos criterios tanto económicos como técnicos demostrando que la sociedad cesionaria de los derechos de imagen no era simplemente una sociedad pantalla y que llevaba a cabo su actividad.

Por otro lado, la Audiencia Provincial de Madrid en su sentencia de 22 de enero de 2019 sí consideró la existencia de una sociedad instrumental, es decir, una sociedad creada con el objetivo de actuar en el mercado de forma interpuesta, ocultando la realidad, ⁸³ en el procedimiento del también futbolista famoso Cristiano Ronaldo. En el presente caso, el deportista simuló la cesión total de los derechos de imagen a una sociedad domiciliada en un paraíso fiscal de la que era socio único. Mediante contrato privado el deportista le

⁸¹ Cisneros González, J.M., “¿Es la sentencia del caso "Xabi Alonso" el fin del delito fiscal para el mundo del fútbol?” *Lefebvre*, 2019 (disponible en <https://elderecho.com/la-sentencia-del-caso-xabi-alonso-fin-del-delito-fiscal-mundo-del-futbol>; última consulta 10/03/2023)

⁸² *Op. cit.* García Novoa, C.,

⁸³ “Sociedad instrumental”, *Centro de Estudios Financieros*, (disponible en <https://www.fiscal-impuestos.com/7-cosas-interesa-saber-sobre-sociedades-instrumentales.html>; última consulta 20/03/2023)

cedió la explotación de los derechos de imagen a la mencionada sociedad, que, posteriormente se los cedió a otra sociedad que fue la que realmente llevó a cabo la gestión y explotación de los mismos⁸⁴. De dicha actuación se puede concluir que la primera de las sociedades era una sociedad pantalla, la Audiencia Provincial declaró que la sociedad no tenía ninguna finalidad más allá que la de ocultar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria los ingresos que el jugador había obtenido por la explotación de su imagen⁸⁵.

6.2. Delito fiscal

La Administración da traslado al Ministerio Fiscal los asuntos relacionados con la defraudación en la cesión de los derechos de imagen cuando los procedimientos alcanzan las cuotas consideradas como delito fiscal, es decir, aquellos casos que superan los 120.000 euros. El delito por defraudación tributaria se encuentra regulado en los artículos 305 y 305 bis del Código Penal, enmarcado en el Título XIV de los “delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. En cuanto al contenido del artículo 305 cabe destacar, el “*animus defraudandi*”, es decir, se trata de un delito doloso que requiere conocimiento y voluntad de defraudar, el simple impago es una cuestión administrativa y no un delito ⁸⁶.

En relación a este elemento subjetivo y la cesión de los derechos de imagen, la Audiencia Provincial de Barcelona en su sentencia de fecha 5 de julio de 2016 remarcó lo siguiente “*se afirma, pues, por el Alto Tribunal que existe un deber de conocer, que impide cerrar los ojos ante circunstancias sospechosas, y que el dolo está en el hecho, cuando la lógica, la ciencia y la experiencia común indican que nadie se presta a determinados negocios sin percibir una contraprestación, señalando que en los delitos previstos en nuestro Código, incurre en responsabilidad, también, quien actúa con ignorancia deliberada.*” ⁸⁷

⁸⁴ Cordero, A., “El fraude fiscal de los futbolistas” *El Rincón Jurídico* (disponible en <https://www.elrinconjuridico.com/blog/el-fraude-fiscal-de-messi-y-ronaldo/>; última consulta 10/03/2023)

⁸⁵ Véase Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid núm. 53/2019 de 22 de enero, [versión electrónica-Aranzadi Instituciones. Ref. ARP 2020/1213]

⁸⁶ “Delito Fiscal”, *Guías Jurídicas la Ley*, (disponible en: <https://guiasjuridicas.laley.es/Content/>; última consulta 10/03/2023)

⁸⁷ Véase Sentencia del Tribunal Supremo núm. 70/2017 de 8 de febrero, (FD5), versión electrónica-Aranzadi Instituciones. Ref. RJ 2017/410]

La ignorancia deliberada es un término jurisprudencial que describe aquellas situaciones de quién pudiendo y debiendo conocer la naturaleza del acto, se posiciona en una postura de no querer saber, y, por tanto, asume y acepta todas las consecuencias del ilícito ⁸⁸. La defensa del jugador de fútbol Lionel Messi⁸⁹, acusado de omitir en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 2007, 2008 y 2009, los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen, se basó en su desconocimiento, alegando que no era conocedor del carácter ilícito de la situación, y que había delegado la actividad en sus asesores fiscales, que habían creado la sociedad JENBRIL SA, para llevar a cabo la explotación y gestión de los contratos relativos a los derechos de imagen del futbolista y que eran quienes gestionaban su declaración del IRPF ⁹⁰. Respecto de esta cuestión, el Tribunal Supremo declaró *“Pues bien, no resulta acomodado a lógica admitir que quien percibe importantes ingresos ignore el deber de tributar por ello. Ni se acomoda a lógica que quien constata que no abona nada en absoluto a Hacienda en España como tributo, pese a la elevada percepción de concretos ingresos (los derechos de imagen), no sepa que está defraudando ilícitamente. Y que, si alguna duda pudiera alcanzar a quien eso percibe, cualquiera que fuera su ingenuidad, las actuaciones que indican que interviene personalmente, y no solamente estampando su firma en documentos, revelan su plena consciencia de que ese camino llevaba inexorablemente al insolidario resultado de la defraudación fiscal”* ⁹¹.

Por tanto, se puede concluir que, para la existencia de un delito fiscal en relación con la cesión de los derechos de imagen, no solo es necesario que la infracción tributaria supere la cantidad establecida en el Código Penal, sino que también es necesario la existencia de dolo por parte del titular de los derechos de imagen.

⁸⁸ Montoro, I., “La ignorancia deliberada: Señoría, yo no sabía nada, soy futbolista”, *Legal Today*, 2017 (disponible en <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-penal/penal/la-ignorancia-deliberada-senorria-yo-no-sabia-nada-soy-futbolista-2017-05-25/>; última consulta 05/03/2023)

⁸⁹ “Caso Messi: la ignorancia deliberada de los hechos que afectan a una persona no excluye su responsabilidad criminal por los mismos”, *Noticias jurídicas*, 2016 (disponible en <https://noticias.juridicas.com/actualidad/jurisprudencia/>; última consulta 05/03/2023)

⁹⁰ González Uriel, D., “Caso Messi: a vueltas con la aplicación del delito fiscal continuado”, *Revista Jurídica de Catalunya*, n.4, 2017, pp. 944 – 955.

⁹¹ Véase Sentencia de Tribunal Supremo núm. 374/2017 de 24 de mayo, (FD8), [versión electrónica-Aranzadi Instituciones. Ref. RJ 2017/2547]

6.3. Infracciones relativas al IRPF

En relación con las infracciones que los titulares de los derechos de imagen cometen al tributar en el IRPF cabe destacar la errónea clasificación de los rendimientos obtenidos en sus declaraciones. Como se ha expuesto en el apartado del régimen de imputación de rentas, cuando se dan ciertos requisitos recogidos en el artículo 92 de la LIRPF se debe aplicar dicho mecanismo. En caso de no cumplirse, las rentas obtenidas por los titulares de los derechos deberán tributar conforme a los rendimientos que corresponda. La Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de diciembre de 2017 analiza la existencia de una infracción por parte de un jugador de fútbol al no atender con precisión a los requisitos establecidos en el artículo 92 de la Ley del IRPF. El jugador de fútbol había obtenido como retribución por los derechos de imagen durante los años 2004 y 2005 unas cuantías que representaban el 19,47% y el 15,98% de las retribuciones totales.

La administración en aplicación del régimen de imputación de rentas regularizó la situación ya que, por un lado, las retribuciones percibidas por el futbolista no alcanzaban el mínimo del 85% establecido, y, por otro lado, la cantidad otorgada como contraprestación por los derechos de imagen superaba el 15%⁹².

De esta resolución cabe destacar también cómo solo se aplica una sanción al jugador de fútbol cuando se deduce que hay culpabilidad por parte del mismo. La errónea clasificación de las rentas obtenidas por la cesión de los derechos de imagen se aprecia tanto en el año 2004 como en el año 2005, sin embargo, solo se le sanciona en el año en el que el jugador debió conocer de esta situación *“la sanción por las retribuciones correspondientes a la cesión de los derechos de imagen sólo comprende el ejercicio 2004, precisamente por considerar que en los ejercicios siguientes no concurre culpabilidad en el jugador”*. Por tanto, para que la conducta sea sancionable, es necesario que se dé el requisito subjetivo de culpabilidad por parte del titular. No obstante, para regularizar la situación y aplicar el régimen de imputación de rentas no es necesario que se ocurra dicha conducta.

⁹² Véase Sentencia de la Audiencia de 27 de diciembre de 2017, (FD2), [versión electrónica- Aranzadi Instituciones. Ref. JUR 2018/25456]

En conclusión, respecto de las sanciones relativas a las personas físicas en relación a la cesión de los derechos de imagen, es necesario observar que se está llevando a cabo una correcta calificación de los mismos y que se está aplicando el régimen de imputación de rentas en los casos que procede según el artículo 92 de la LIRPF. Por otro lado, para que la conducta sea sancionable por la Administración es necesario que el titular de los mismos actúe con culpa y ostente un grado de participación.

7. CONCLUSIONES

1. Los derechos de imagen tienen dos dimensiones, por un lado, un **aspecto positivo** que permite a al titular recrear su imagen y, por otro lado, un **aspecto negativo** que otorga el derecho a impedir que un tercero la utilice sin consentimiento.
2. Del derecho sobre la propia imagen cabe también diferenciar su **vertiente personalísima**, propia de los derechos fundamentales reconocidos por la constitución y su **vertiente patrimonial**, que permite a su titular explotar su imagen y obtener unos rendimientos económicos.
3. Estas rentas generadas conllevan para el titular el deber de incluirlas en la base imponible de su declaración del **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**.
4. Dentro del IRPF cabe la posibilidad de calificarlos como **rendimientos de capital mobiliarios, rendimientos de actividades económicas o rendimientos de trabajo**, en función del tipo de actividad y de la existencia de un tercero en la explotación de los mismos.
5. Se califica como rendimiento **de capital mobiliario** cuando la cesión de los derechos se produce fuera de una actividad económica y sin vínculo contractual.
6. La cesión de los derechos de imagen se considera **actividades económicas** si el titular actúa de manera independiente, como empresario.
7. Los rendimientos de la cesión se consideran de trabajo si el titular obtiene las rentas dentro de un **vínculo profesional**.
8. Con la Ley 13/1996 se introdujo el **régimen de imputación de rentas** por el que se permite al titular de los derechos de imagen tributar el 15% de las rentas percibidas por los derechos de imagen a través del Impuesto de Sociedades y el 85% a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Para la

aplicación de este régimen especial, es fundamental que se cumplan los **requisitos recogidos en el artículo 92 de la Ley sobre el Impuesto de las Personas Físicas.**

9. En la tributación a través del IS es necesario observar la existencia de **operaciones vinculadas** ya que la mayoría de las sociedades interpuestas son propiedad del propio titular de los derechos de imagen o de algún familiar.
10. En cuanto al IVA, cabe destacar que **la jurisprudencia ha diferenciado entre los contratos celebrados antes y después de 1997.** Permitiendo, en los celebrados con anterioridad al régimen de imputación de rentas, solicitar la devolución de las cantidades abonadas en estas operaciones.
11. La doctrina reciente tanto del Tribunal Económico Administrativo Central como de la Audiencia Nacional han considerado que **la cesión de los derechos de imagen no debe calificarse como operaciones vinculadas** y deben incluirse en el régimen de imputación de rentas cuando se cumplan los requisitos recogidos en el artículo 92 de la LIRPF. No obstante, no hay doctrina unificada respecto de esta cuestión tan controvertida.
12. En cuanto a las infracciones tributarias en la cesión de los derechos de imagen cabe destacar la creación de sociedades simuladas por parte del titular consiguiendo así una ventaja fiscal. Se deben observar una serie de **requisitos técnicos, materiales y económicos para determinar que existe una operación simulada.**
13. Cuando dicha infracción supera **el límite de 120.000 euros** se considera delito fiscal tipificado en el Código Penal.

8. BIBLIOGRAFÍA

1. Legislación

- Constitución española (BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE núm. 312, de 29 de diciembre 12 de 1992).
- Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE núm. 315 de 31 de diciembre de 1996)
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006).
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014)
- Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidad Personal y Familiar y a la Propia Imagen (BOE núm. 115, de 14 de mayo de 1982).
- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE núm. 281, de 24 de noviembre de 1995).

2. Jurisprudencia

Audiencia Provincial

- Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid (Sección 17ª) núm. 53/2019 de 22 de enero, [versión electrónica- Aranzadi Instituciones. Ref. ARP 2020/1213]

- Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid (Sección 30ª) núm. 672/2019 de 25 de noviembre, [versión electrónica- Aranzadi Instituciones. Ref. ARP 2020/72]

Audiencia Nacional

- Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de junio de 2002 (FJ5) [versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. JT 2003/101]
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de septiembre de 2008 (FD2), [versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. 2008/328466]
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de septiembre de 2009, (FD4), [versión electrónica- Aranzadi Instituciones. Ref. JUR 2009/406637]
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 2022 [versión electrónica- Aranzadi Instituciones. Ref. JUR 2022/99364]

Tribunal Superior de Justicia

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 1703/2021, de 20 de abril, (FD3) [versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. JT 2021/947]
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 578/2022 de 14 de diciembre, (FD6), [versión electrónica- Aranzadi Instituciones. Ref. JUR 2023/44225]

Tribunal Supremo

- Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de abril de 1987, (FJ1) [versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. RJ 1987/2703]
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 231/1988, de 2 de diciembre, (FJ3) [versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. 1998/231]

- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 60/1998 de 30 de enero, (Voto Particular), [versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. RJ 1988/358]
- Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2008, (FD4), [versión electrónica- Aranzadi Instituciones. Ref. RJ 2008/4569]
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 789/2008, de 24 de julio, (FJ2) [versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. RJ 2008/4628]
- Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 2010, [versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. JT 2008/3282]
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 547/2011, de 20 de julio, (FD3) [versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. 2011/6141]
- Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2012, (FD8), [versión electrónica- Aranzadi Instituciones. Ref. RJ 2012/4943]
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 70/2017 de 8 de febrero, (FD5), versión electrónica- Aranzadi Instituciones. Ref. RJ 2017/410]
- Sentencia de Tribunal Supremo núm. 374/2017 de 24 de mayo, (FD8), [versión electrónica- Aranzadi Instituciones. Ref. RJ 2017/2547]
- Sentencia del Tribunal Supremo núm.133/2021 de 9 de marzo, (FD3), [versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. RJ 2021/947]
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 44/2022 de 26 de enero, (FD5), [versión electrónica- Aranzadi Instituciones. Ref. JT 2022/192]

Tribunal Constitucional

- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 99/1994, de 11 de abril, (FJ4) [versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. RTC 1994/99]

- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 231/1988, de 2 de diciembre (FJ3) versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. RTC 1988/231]
- Sentencia Tribunal Constitucional núm. 81/2001, de 26 de marzo, (FJ2) [versión electrónica – Aranzadi Instituciones. Ref. RTC 2001/81]

Doctrina Administrativa

- Consulta Dirección General de Tributos núm. V1795-08 de 10 de octubre de 2008.
- Consulta de la Dirección General de Tributos núm. 0366-02 de 8 de marzo de 2002.
- Consulta de la Dirección General de Tributos núm.: V1312-22 de 9 de junio de 2022.
- Resolución No Vinculante de la Dirección General de Tributos núm. 1859-99 de 14 de octubre de 1999
- Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de noviembre de 1999. (FD3) Ref. JT 1999/1915.
- Resolución del Tribunal Económico Administrativo núm.00/32/1997 de 21 de julio de 2000
- Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central núm. 3515/2021 de 23 de noviembre de 2021.
- Resolución del Tribunal Administrativo Económico Central núm.00/6042/2000 de 22 de noviembre de 2022.

3. Obras Doctrinales

- Cazorla Prieto, L.M y Corcuera Torres, A., “Los impuestos del deporte”. *Aranzadi Digital*, 1999.
- Cid Villagrasa, B., “El derecho a la propia imagen” en Sánchez Sánchez, J (coord.), *Compendio de Derechos Fundamentales. La libertad en español*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, pp. 559-637
- Cobos Gómez, J. M^a., “Cesión de derechos de imagen: el régimen de operaciones vinculadas no puede vaciar de contenido la regla 85/15”. *Garrigues Magazine Sport & Entertainment*, 2020, pp. 5-7 (disponible en https://www.garrigues.com/sites/default/files/documents/magazine_sports_entertainment_-_julio_2022.pdf ; última consulta 20/02/2023)
- Cordero Saavedra, L., “Las cuantías abonadas por entidades deportivas a cesionarias de derechos de imagen de deportistas profesionales y el supuesto de su calificación jurídico-tributaria como rendimientos del trabajo personal. Sentencia comentada: SAN de 13 de junio de 2002” *Aranzadi Jurisprudencia tributaria 2*, 2003, pp. 9-16.
- de Diego, M. Á., “Fiscalidad del derecho a la propia imagen: especial referencia a los deportistas profesionales”. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, 2005.
- Delgado García, A. M^a (y otros)., “Fiscalidad del Deporte”, J.M. *Bosch Editor.*, Barcelona, 2008, p.198.
- Falcón Tella, R., “El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas”, *Cívitas: Revista española de derecho deportivo*, núm. 9, 1998, pp. 5-12.

- Fernández de Soto Blass, M^a. L., “Marco práctico fiscal de la imputación de rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen de los deportistas profesionales en el IRPF”. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 2006.
- Fernández de Soto Blass, M^a. L., “Prácticum del Derecho Tributario Español”, *Dykinson*, 2005.
- García Novoa, C., “Simulación y delito contra la Hacienda Pública (a propósito de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid en el caso Xabi Alonso)” *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 2020, pp. 89-118
- González Uriel, D., “Caso Messi: a vueltas con la aplicación del delito fiscal continuado”, *Revista Jurídica de Catalunya*, n.4, 2017, pp. 944 – 955.
- Jiménez Compaired, I., "Fiscalidad de artistas y deportistas: últimos avances jurisprudenciales sobre el tratamiento de la explotación comercial de la propia imagen y otros negocios conexos." *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento* 26 (2009), pp. 405-415.
- Losada Rodríguez, S., “Al hilo de los derechos de imagen de deportistas profesionales: calificación de estas rentas desde la perspectiva interna e internacional." *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento* n°27, 2009, pp. 139-152.
- Magraner Moreno, F.J., “La imposición sobre las rentas obtenidas en España por artistas y deportistas”. *Tirant lo Blanch*, 2019.
- Martín Moro, M., “La cesión de los derechos de imagen de los deportistas profesionales”. *Tesis doctoral inédita*, 2012 (disponible en <https://www.educacion.gob.es/teseo>; última consulta 20/02/2023)

- Martín Zamora, M.P y Malvárez Pascual, L.A., “*Régimen contable y tributación en el Impuesto sobre Sociedades de los clubes de fútbol y las Sociedades Anónimas Deportivas*” en Pérez Guerrero, M.L y Sánchez Pino, A.J (coord.), *Derecho deportivo. Aspectos tributarios y laborales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 53-92.
- Menéndez Moreno, A., “A vueltas con la calificación de los derechos de imagen de los deportistas en la Ley del IRPF.A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 1492/2021, de 15 de diciembre” *Quincena fiscal nº18*, 2022.
- Menéndez Moreno, A., “Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” en *Estudio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pp. 637-638.
- Merino Jara, I., “Tributación de los derechos de imagen”. *Ann. Fac. Der. U. Extremadura 17*, 1999, p.79.
- Morón Pérez, C., “La tributación de los deportistas”, *Anales de derecho*, núm. 30, Editum, Murcia, 2012, pp. 164-195.
- O ‘Callaghan Muñoz, X., Lección 13ª “Los derechos de la personalidad” de Compendio de Derecho Civil, Tomo I (parte general), *Edersa*, 2004.
- Ortiz Calle, E., "Las rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen de los deportistas profesionales: su discutida calificación jurídico-tributaria." *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento nº26*, 2009, pp.113-126
- Quintana Ferrer, E., “Régimen fiscal de los deportistas”. *Fiscalidad del deporte. Bosch*: Barcelona, 2008, p. 198.
- Ramírez Gómez, S., “La explotación de los derechos de imagen de los futbolistas mediante sociedades interpuestas: la nueva regularización tributaria al delito fiscal” en Pérez Guerrero, M.L y Sánchez Pino, A.J (coord.), *Derecho deportivo. Aspectos tributarios y laborales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 206-221.

- Zamora Santa Brígida, I., "Régimen fiscal de las rentas generadas por los derechos de imagen de los futbolistas profesionales en España." *Revista de la Facultad de Derecho de México* 68, no. 272-1, 2018, pp. 231-252.

4. Recursos de Internet

- "Aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas a la operación de cesión de derechos de imagen". *Centro de Estudios Financieros* (disponible en <https://www.fiscal-impuestos.com/aplicacion-normativa-operaciones-vinculadas>; última consulta 05/03/2023)
- "Caso Messi: la ignorancia deliberada de los hechos que afectan a una persona no excluye su responsabilidad criminal por los mismos", *Noticias jurídicas*, 2016 (disponible en <https://noticias.juridicas.com/actualidad/jurisprudencia/>; última consulta 05/03/2023)
- Cisneros González, J.M., "¿Es la sentencia del caso "Xabi Alonso" el fin del delito fiscal para el mundo del fútbol?" *Lefebvre*, 2019 (disponible en <https://elderecho.com/la-sentencia-del-caso-xabi-alonso-fin-del-delito-fiscal-mundo-del-futbol>; última consulta 10/03/2023)
- Cordero, A., "El fraude fiscal de los futbolistas" *El Rincón Jurídico* (disponible en <https://www.elrinconjuridico.com/blog/el-fraude-fiscal-de-messi-y-ronaldo/>; última consulta 10/03/2023)
- "Definición del concepto imagen", *Real Academia Española* (disponible en <https://dle.rae.es/imagen> ; última consulta 10/11/2022)
- "Delito Fiscal", *Guías Jurídicas la Ley*, (disponible en: <https://guiasjuridicas.laley.es/Content/>; última consulta 10/03/2023)

- Jiménez, C y Rodríguez, R., “Tributación en la cesión de los derechos de imagen de deportistas profesionales y su relación con el régimen de operaciones vinculadas”. *Senn Ferrero* (disponible en <https://www.sennferrero.com/2022/10/14/tributacion-en-la-cesion-de-los-derechos-de-imagen>; última consulta 05/03/2023)
- “Manual práctico de renta 2021”. Sede electrónica de la *Agencia Tributaria* (disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/>; última consulta 15/03/2023)
- “Medidas para evitar la doble imposición” Manual práctico de renta 2021. *Sede electrónica de la Agencia Tributaria* (disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/>; última consulta 28/02/2023)
- Montoro, I., “La ignorancia deliberada: Señoría, yo no sabía nada, soy futbolista”, *Legal Today*, 2017 (disponible en <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-penal/penal/la-ignorancia-deliberada-senorria-yo-no-sabia-nada-soy-futbolista-2017-05-25/>; última consulta 05/03/2023)
- “Sociedad instrumental”, *Centro de Estudios Financieros*, (disponible en <https://www.fiscal-impuestos.com/7-cosas-interesa-saber-sobre-sociedades-instrumentales.html>]; última consulta 20/03/2023)
- “Qué son las operaciones vinculadas, cómo se valoran y a quiénes afecta la normativa”. *Centro de Estudios Financieros* (disponible en <https://www.fiscal-impuestos.com/que-son-operaciones-vinculadas-como-se-valoran-quienes-afecta-normativa.html>]; última consulta 20/02/2023)