

TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN

Por el Dr. ISAAC MERINO JARA
*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de Extremadura*

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. «IMPUTACIÓN» DE RENTAS DERIVADAS DE LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN
3. REFLEXIONES FINALES

1. INTRODUCCIÓN

La tributación de los derechos de imagen suscita hoy en día bastante controversia. Ello se debe, sin duda, a la proliferación de determinados contratos suscritos por deportistas en los que se pacta su cesión a cambio de importantes sumas de dinero¹, que, en ocasiones, superan el importe de las retribuciones derivadas del contrato de trabajo suscrito².

¹ La lectura de la S.A.P. de Valencia de 29 de enero de 1999 permite hacerse una idea del auge experimentado por dichos contratos; así, el día 1 de julio de 1993 se firma un contrato cuyo objeto es la cesión en régimen de arrendamiento de los derechos de inscripción federativa e imagen de un determinado jugador, por un período de cuatro temporadas (1 de julio de 1993 a 30 de junio de 1997), a cambio de 4.200.000 dólares U.S.A., el día 1 de julio de 1995, se suscribe un nuevo contrato por un período de tres temporadas (1 de julio de 1997 a 30 de junio del 2000), fijándose un precio de 5.750.000 dólares U.S.A. Antes de la conclusión del contrato de trabajo con el jugador y el Club que tiene cedidos tanto los derechos federativos como los derechos de imagen, el jugador, tras abonar la indemnización pactada, firma un nuevo contrato de trabajo con otro Club y como consecuencia de ello el día 3 de julio de 1996 también suscribe un contrato de cesión del derecho de explotación de imagen, por el período comprendido entre el 1 de julio de 1996 y el 30 de junio del 2002, por un precio de 12 millones de dólares U.S.A. Como se sabe, antes de haberse firmado el tercer contrato de cesión del derecho de imagen, en concreto el día 15 de diciembre de 1995, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictó la sentencia *Bosman*, cuyas consecuencias fueron —y siguen siendo— muy notables en el ámbito de la organización del deporte profesional. *Vide* Camba Constenla, C., «Las cuestiones pendientes después de la sentencia *Bosman*», *R.A.P.*, n.º 148, 1999, págs. 249 y ss. Próximamente verán la luz dos nuevas Sentencias del Tribunal de Justicia sobre esta materia, de momento el Abogado General ya ha presentado sus Conclusiones, en los As. ac. C-51/96 y 191/97 (Christelle Deliege/Asbl Ligue Francophone de judo et disciplines associées) el 18 de mayo de 1999 y en el As. C-176/96 (Jyri Lehtonen et Castors Canada Namur-Braine/Federation royale belge des sociétés de Basketball et Asbl Basket Liga-ligue Basket Belgium) el 22 de junio de 1999. Y, más tarde, también verán la luz las que se dicten en el As. C-9/98, Agostini/Ligue francophone de judo et disciplines associées ASBL y otros, cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de Primera Instancia de Namur, Interpretación de los artículos 6, 48, 59 y siguientes del Tratado Ce, del Reglamento número 1612/68 del Consejo, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad y de la Directiva 73/148/CEE del Consejo, relativa a la supresión de las restricciones al desplazamiento y a la estancia, dentro de la Comunidad, de los nacionales de los Estados miembros en materia de establecimiento y de prestación de servicios, en lo que respecta a la situación de un trabajador migrante que, como deportista de alto nivel, no tiene acceso a las competiciones y a las selecciones de la Federación de su Estado de residencia en las mismas condiciones que los nacionales de dicho Estado, y el Asunto C-264/98, Tibor Balog y Royal Charleroi Sporting Club asbl (R.S.R.C.), cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de Primera Instancia de Charleroi, Interpretación del artículo 85 del Tratado CE y del artículo 53 del Tratado UE con respecto al comportamiento de un club deportivo que exige, con arreglo a los Reglamentos de las federaciones nacional, europea y mundial de fútbol, el pago de una cantidad por traspaso con ocasión de la contratación de uno de sus antiguos jugadores profesionales, de nacionalidad no comunitaria, producido al final del contrato, por otro club establecido en (a) el mismo Estado miembro, (b) en otro Estado miembro de la Unión Europea o del espacio económico europeo, o (c) en un Estado tercero.

² La cesión por los deportistas de los derechos de imagen no es algo novedoso, así, el propio Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, que regula la relación especial de los deportistas profe-

Los derechos de imagen reciben un tratamiento fiscal variado en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³, y, en ese sentido, «las retribuciones por patrocinación percibidas por un deportista serán para éste rendimiento del trabajo cuando la ayuda le llegue a través de un club que actúa como mecanismo intermedio, o, en definitiva, cuando dichas prestaciones se instrumenten a través de un contrato de trabajo. Si la actividad de patrocinio es directa entre patrocinador y deportista, bien a través de un contrato de patrocinio, *sponsoring* o simplemente con contratos mercantiles o de arrendamiento de servicios, la compensación económica por la utilización de la imagen por éste percibida tendrá la consideración de rendimiento profesional»⁴. Si el titular del derecho a la imagen lo explota de forma directa mediante contratos singulares entre el propio interesado y las empresas, y esta cesión no tiene lugar en el marco de una actividad económica, nos hallaremos ante rendimientos de capital⁵.

En ocasiones los derechos de imagen se ceden por su titular a terceros para que los exploten comercialmente, por ejemplo, a una sociedad cuya titularidad está repartida entre él mismo y sus familiares más cercanos, y de ese modo se disminuyen los efectos de la progresividad del Impuesto sobre la Renta de las Personas, si bien, si se dan las circunstancias previstas en el art. 75.1.c) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, ello no se consigue totalmente en la medida en que la ley impone «la imputación a los socios de las magnitudes liquidatorias», con una clara finalidad, evitar el uso fraudulento de sociedades para diferir, disminuir e incluso evadir totalmente el gravamen de ciertos rendimientos cuyo sustrato último está en el socio y no en la sociedad⁶. El art. 75.1.c) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se refiere a uno de los supuestos en los que procede aplicar la transparencia fiscal, en concreto, cuando se trate de las sociedades en que más del 50% de sus ingresos del ejercicio procedan de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas o de cualquier otra actividad relacionada con artistas o deportistas⁷ cuando

sionales establece en su art. 7 que «en lo relativo a la participación en los beneficios que se deriven de la explotación comercial de la imagen de los deportistas se estará a lo que en su caso pudiera determinarse por convenio colectivo o pacto individual, salvo en el supuesto de contratación por empresas o firmas comerciales previsto en el número 3 del art. 1 del Presente Real Decreto».

³ Cazorla Prieto, L. M.³, y Corcuera Torres, A., *Los impuestos del deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999, págs. 232 y ss.

⁴ Magraner Moreno, F., *Tributación de artistas y deportistas*, Ciss, Valencia, 1995, pág. 66, y también Plaza y Jabat, S., «El derecho a la imagen, su naturaleza y forma de explotación. Breve referencia a su tratamiento tributario», *C.T. n.º 81*, 1997, págs. 95-97.

⁵ Vide Falcón y Tella, R., *Medidas Fiscales para 1997*, Civitas, Madrid, 1997, págs. 76-77.

⁶ Esto es lo que apunta Jiménez Compaired, I., «Fiscalidad y Deporte Profesional: examen de algunas cuestiones de actualidad», *Revista Española de Derecho Deportivo*, n.º 5, 1995, págs. 31-32. Vide, no obstante, la posición más matizada de Clavijo Hernández, F.; Falcón y Tella, R.; Martín Queralt, J.; Palao Taboada C., y Pérez Royo, F., «El tratamiento jurídico-tributario aplicable a los pagos que un Club de Fútbol satisface a las sociedades titulares de la explotación comercial de derechos de imagen de deportistas», *Impuestos*, n.º 12, 1996, pág. 49.

⁷ Es evidente que esta expresión tiene por objeto dispensar el tratamiento propio de la transparencia fiscal a los ingresos obtenidos por publicidad o cesión de la propia imagen, así lo inter-

entre éstos y sus familiares hasta el cuarto grado inclusive tengan derecho a participar en, al menos, el 25% de los beneficios de aquellas. Es sorprendente la desigualdad de trato entre las sociedades de artistas y deportistas y las de profesionales⁸. Adviértase que, si se trata del ejercicio de actividades profesionales, se exige que los ingresos procedan en más del 75% de la actividad, mientras que en el caso de los artistas y deportistas ese porcentaje se reduce hasta el 50%, y también debe significarse que, a los efectos del porcentaje de ingresos, en un caso (actividades profesionales) no se computaran los que tengan carácter accesorio mientras que en el otro (actividades artísticas y deportivas) sí. También es diferente el porcentaje en los beneficios que da lugar a la aplicación del régimen especial; en el caso de actividades profesionales, es, al menos el 50%, mientras que cuando se trata de artistas y deportistas ese porcentaje se rebaja hasta el 25%.

2. «IMPUTACIÓN» DE RENTAS DERIVADAS DE LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN

Otras veces, tanto si el titular de los derechos de imagen es socio de la entidad a la que se han cedido los derechos⁹ como si no lo es, se va a producir la aplicación de lo dispuesto en el art. 76 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, mecanismo que no consiste en «una imputación directa al titular de la imagen (que supondría no considerar estas contraprestaciones como ingresos de la entidad), ni tampoco un régimen de transparencia fiscal, pues no se imputan bases imponibles de la entidad cesionaria sino sólo un tipo de ingreso (las contraprestaciones por la cesión de los derechos de imagen) y tampoco se imputan estos ingresos a los socios de la entidad sino exclusivamente al titular de la imagen»¹⁰. A la hora de redactar este régimen se estaba pensando, fundamentalmente, en deportistas integrados en clubes o sociedades anónimas deportivas sujetos a una relación laboral especial (futbolistas, jugadores de baloncesto, etc.) si bien es cierto que dicho artículo «también afectará a cualquier profesional del

preta la Consulta informativa de 12 de junio de 1998 cuando asegura que «cabe incluir entre los rendimientos relacionados con la actividad de artistas o deportistas los rendimientos procedentes de la cesión de derechos de imagen, ya que existe un nexo entre la actividad desarrollada por el artista o deportista y los ingresos derivados de su proyección pública, que tienen su fundamento en la actividad artística o deportiva desarrollada, y sin la cual, no se generarían las rentas por la explotación de la imagen.»

⁸ Quizá ello responda a que la Administración tributaria mira con más recelo a las grandes figuras del espectáculo asevera Ernst & Young, *Análisis de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 640.

⁹ La Ley habla de «cesión del derecho a la explotación», y de «consentimiento o autorización para la utilización» de la imagen. Nosotros, a lo largo del presente trabajo, vamos a utilizar solo la primera expresión.

¹⁰ López Carbajo, J. M., «Ley 13/1996. Modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Estudios Financieros*, n.º 169, 1997, pág. 68.

mundo de la comunicación, artistas y demás sujetos que tengan una proyección pública, siempre que se encuentren integrados en el ámbito laboral»¹¹.

Como decimos, existe el convencimiento de que la singular regulación del tratamiento fiscal de los derechos de imagen, como consecuencia de las modificaciones realizadas en el I.R.P.F. por el art. 2.tres de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, del que el art. 76 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es su continuador, constituye la reacción legislativa frente a los insatisfactorios resultados conseguidos con la aplicación de la técnica de la transparencia fiscal a la sociedad explotadora de los derechos de imagen para evitar la elusión impositiva¹². En ese sentido, se ha diseñado una técnica que evita las limitaciones jurídicas que derivan del régimen de transparencia, ya que «para su aplicación es indiferente la existencia de accionistas no residentes, la titularidad de los derechos económicos o políticos de las acciones de la sociedad explotadora, la composición del activo, la naturaleza de las rentas y su importancia relativa y, en fin, cualquier elemento propio de la definición de las sociedades transparentes», pues, en resumidas cuentas, «la tributación en sede de la persona física no se hace depender de las características de una sociedad que perciba rentas de las que se supone es aquel el titular último ni de la vinculación entre la persona física y el receptor real de las rentas»¹³. Nótese que se atribuyen automáticamente al titular de la imagen unas rentas, al margen de que las perciba o no las perciba. Si esto último no ocurre, es posible que nos hallemos ante una violación del principio de capacidad contributiva¹⁴. El legislador, pues, no tiene en cuenta a la sociedad interpuesta a la que el deportista ha cedido previamente sus derechos de imagen sino que imputa la totalidad de las rentas a la persona física, al contribuyente, considerando que son producto exclusivo de su actividad. «Estamos ante un sistema similar al de transparencia fiscal pero obviando a todos aquellos socios o partícipes que no sean la persona física residente titular de los derechos objeto de explotación.»¹⁵

¹¹ Casanova Guasch, F., y Landa Aguirre, I., «El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen», *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 6, 1997, pág. 19.

¹² Como apuntan Cazorla Prieto y Corcuera Torres uno de los mecanismos utilizados para evitar la aplicación del art. 76 de la L.I.R.P.F. pasa por evitar que el pago de los derechos de imagen lo haga directamente el club que mantiene la relación laboral con el deportista, en su lugar, lo hace uno de sus patrocinadores (*Los impuestos del deporte...*, ob. cit., pág. 244). Otro mecanismo, advierte Lete Achirica, está siendo el registro de marcas por parte de deportistas profesionales («Los derechos de imagen en el I.R.P.F.», *Impuestos*, n.º 10, 1999, págs. 27 y ss.)

¹³ Moya, A., y Gutiérrez, G., «Transparencia fiscal», *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales*, Civitas, Madrid, 1998, pág. 1577.

¹⁴ Vide Falcón y Tella, R., «El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas», *Revista Española de Derecho Deportivo*, n.º 9, 1998, pág. 12.

¹⁵ Casanova Guasch, F., y Landa Aguirre, I., «El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen», ob. cit., pág. 19.

La imputación de rentas a la que nos estamos refiriendo sólo procede cuando se cumplan los requisitos previstos en los apartados 1 y 2 del art. 76 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que se concretan, por un lado, en lo siguiente: a) Que el contribuyente haya cedido el derecho a la explotación de su imagen a un tercero, tanto da si éste es residente como si no lo es, entendiéndose cumplida esta circunstancia, incluso, cuando la cesión se produjo antes de residir en España¹⁶; b) que el contribuyente preste sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral¹⁷; y c) que esta última, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ella, en los términos del art. 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación de la imagen del contribuyente.

Ello no obstante, no es suficiente que se cumplan dichos requisitos para proceder a la imputación de rentas, puesto que cuando el importe satisfecho por los derechos de imagen no supera el 15% de la suma del total pagado por la empresa o entidad con la que, —continuando con nuestro ejemplo— el deportista tiene suscrito el contrato laboral «no se recharacterizan las rentas de la entidad interpuesta»¹⁸. Esta operación se traduce, como vamos a ver después, en que la renta en cuestión se recalifica y se convierte, en una nueva manifestación de renta, concretamente en uno de los componentes de renta a los que se refiere la letra e) del art. 6.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁹.

La cantidad a imputar por el contribuyente, concretamente, en la parte general de la base imponible, será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad que le ha contratado laboralmente por la cesión del derecho a la explotación para la utilización de su ima-

¹⁶ La Ley no exige, al menos expresamente, que la persona física cedente del derecho a la imagen deba ser socio o disponer directa o indirectamente del control o participación en las decisiones de la entidad cesionaria inicial de este derecho, pero parece que asume tal circunstancia, *Vide* Gordillo, M., y otros, *El impuesto sobre la Renta. Comentarios a la Ley 40/1998 y a su Reglamento*, Marcial Pons-Garrigues & Andersen, Madrid, 1999, pág. 535.

¹⁷ El legislador parece preocuparse más por la utilización de ciertos mecanismos elusorios en determinados deportes de equipo, «siéndole, en cambio, indiferente su empleo por parte de deportistas individuales [golf, tenis] o por artistas profesionales. De ser cierta esta intuición, se evidenciaría una ruptura del principio de capacidad económica puesto que la concreta actividad profesional o deportiva desarrollada por los contribuyentes del I.R.P.F. no puede erigirse en justificante del diferente trato fiscal respecto de las mismas clases de rentas» (C. Lete Achirica, «Los derechos de imagen en el I.R.P.F.», *ob. cit.*, pág. 21).

¹⁸ Buireu Buades, H., «La fiscalidad de los derechos de imagen», *Gaceta Fiscal*, n.º 151, 1997, pág. 52.

¹⁹ Lo mismo ocurría con la legislación precedente, puesto que no dejaba claro el concepto en que se producía la imputación, en esas circunstancias, afirmó Falcón y Tella, debía entenderse que se trataba de una nueva categoría de renta, que debía añadirse a las que mencionaba el art. 5. Cuatro, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del I.R.P.F. (*Medidas Fiscales para 1997*, *ob. cit.*, pág. 81).

gen. Esta cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta correspondiente y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por el contribuyente como consecuencia de la cesión del derecho a la explotación de su imagen a una persona o entidad, siempre que la misma se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁰.

Si procede la imputación de rentas, el contribuyente se deducirá determinadas cantidades de la cuota íntegra del I.R.P.F.²¹, en concreto, por doble imposición internacional, —el impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible—, y por doble imposición interna, —el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible— y por doble imposición de dividendos, —el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible²²—. Asimismo, será deducible de la cuota íntegra el impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen, —caso que se produce cuando la persona o entidad cesionaria paga a la persona física cuando ésta no es todavía residente en España, pues al realizar un pago a un no residente la persona o entidad debe efectuar un ingreso a cuenta²³—, y el impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas satisfecho en el extranjero, que corresponda a la con-

²⁰ Esta limitación puede provocar situaciones de doble imposición en el supuesto de que se trate de personas físicas que no tributaron por el I.R.P.F. cuando cedieron sus derechos de imagen y posteriormente vengán a prestar sus servicios laborales en España, Gordillo, M., y otros, *El impuesto sobre la Renta*, ob. cit., pág. 538.

²¹ Como puede comprobarse la Ley sólo se preocupa de las cantidades satisfechas por la primera cesionaria. Ninguna mención se hace a las cesiones sucesivas. *Vide* Carmona Fernández, N., «Derechos de imagen y transparencia fiscal», *T.F.*, n.º 79, 1997, pág. 64, ¿significa ello que no procede la aplicación del art. 76 cuando se produzcan cesiones sucesivas?

²² Ello se produce, por ejemplo, cuando la sociedad a la que el deportista le ha cedido sus derechos de imagen distribuye las cantidades obtenidas después de haber pagado el Impuesto sobre sociedades extranjero u otro de naturaleza similar, y el país de la fuente le retuviera una cantidad por la transferencia de los dividendos (Casanova Guasch, F., y Landa Aguirre, I., «El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen», ob. cit., pág. 22.)

²³ Casanova Guasch, F., y Landa Aguirre, I., «El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen», ob. cit., pág. 22.

traprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen²⁴.

La imputación deberá realizarla íntegramente al contribuyente titular del derecho de la imagen, y, por tanto, éste será el único que tiene derecho a practicarse las deducciones antedichas²⁵, puesto que el resto de los socios o partícipes de la sociedad a la que se han cedido los derechos para su explotación no integraran en su base imponible del I.R.P.F. los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la sociedad, y lo mismo ocurre con los dividendos a cuenta, tal como dispone el apartado 6.1.º del art. 76 que nos ocupa, que añade, además, que en caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas. Con ello se pretende evitar que el titular de los derechos de imagen, el contribuyente, disminuya la progresividad del I.R.P.F., puesto que todos los rendimientos obtenidos por la entidad se le imputan a él²⁶. Como es natural, los dividendos o participaciones en beneficios mencionados no darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos ni a la deducción por doble imposición internacional. Una misma cuantía sólo podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste²⁷.

Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la imputación, lo cual es lógico, dado que también se imputan rentas obtenidas por la sociedad o entidad cesionaria de los derechos de imagen antes de que la persona física sea residente en España. Las deducciones no podrán exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible. Los impuestos satisfechos en paraísos fiscales no se deducen²⁸.

²⁴ Esta deducción está prevista para el caso de que el titular de los derechos de explotación de la imagen, como persona física, haya tributado en el extranjero por la cesión del derecho a la explotación de su imagen (Casanova Guasch, F., y Landa Aguirre, I., «El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen», ob. cit., pág. 22.)

²⁵ Carmona Fernández, N., «Derechos de imagen y transparencia fiscal», ob. cit., pág. 66.

²⁶ Casanova Guasch, F., y Landa Aguirre, I., «El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen», ob. cit., pág. 22.

²⁷ Esta norma de cierre permite solventar las dificultades que plantea el hecho de que el legislador haya olvidado referirse al impuesto pagado en España por el titular de la imagen correspondiente a los derechos que pueda abonarle la entidad cesionaria, si la cesión se pactó a cambio de una retribución periódica, Falcón y Tella, R., *Medidas Fiscales para 1997*, ob. cit., pág. 82.

²⁸ En la lista de territorios calificados como paraísos fiscales contenida en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de junio, no se incluyen, por diversos motivos, Madeira, Suiza y Luxemburgo, «ni tantos otros que para determinadas rentas o flujos económicos presentan un estatuto fiscal de igual efectividad que el de un paraíso fiscal. Pero razones de orden político, por ser miembros de la Unión Europea o bien por tener suscrito convenio para evitar la doble imposición no han permitido incluirlos en la lista cerrada» (Barnadas Molins, F., *Tributación de no residentes y fiscalidad internacional*, Gestión 2000, Barcelona, 1997, pág. 129).

La imputación se realizará por el contribuyente en el período impositivo que corresponda a la fecha en que la persona o entidad con la que mantiene la relación laboral efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada; no obstante, si esta entidad paga antes de que la persona física titular de los derechos de imagen sea residente en España la imputación se realizará en el primer ejercicio en que lo sea, y si el pago se produce cuando ya no lo es, la renta se imputará (a través de la correspondiente declaración complementaria²⁹) al último ejercicio en que lo fue.

Cuando los derechos se cedan por la persona física, –un deportista–, a una empresa transparente, tal como se desprende del n.º 7 del art. 76 de l Ley del I.R.P.F., «para el legislador no existe tal sociedad respecto a las operaciones referentes a la adquisición y transmisión de los derechos de imagen», evitándose de esa manera «el diferimiento del momento de la imputación de las bases imponibles positivas», y, asimismo, se evita «romper la progresividad del I.R.P.F. al no permitir la imputación entre los distintos socios o partícipes»³⁰.

Cuando proceda la imputación, la persona o entidad con la que la persona física titular de los derechos de imagen mantiene la relación laboral deberá efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a personas o entidades no residentes por la cesión de los derechos de imagen³¹. Si la contraprestación fuese en especie, su valoración se efectuará de acuerdo a lo previsto en el art. 44 de la Ley del I.R.P.F., y se practicará el ingreso a cuenta sobre dicho valor. El ingreso a cuenta, procede, repárese en ello, tanto cuando se paga en dinero como cuando se paga en especie. El ingreso a cuenta, después de la aprobación del Real Decreto 2717/1998, de 18 de diciembre, por el que se regulan los pagos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sigue siendo del 15%³². Lo previsto en este número 9 del art. 76 también debe entenderse sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios de doble imposición, –pese a que, literalmente, esta salvedad parece hecha solo para los siete primeros apartados del art. 76–, «primero, para calificar la naturaleza de las rentas y, segundo, para aplicar el tipo a que están sujetas en el convenio los citados rendimientos»³³.

El ingreso a cuenta va a afectar, principalmente, a las entidades domiciliadas en paraísos fiscales «por no ser deducible el mismo ni en el país de residencia

²⁹ En suma, se intenta evitar que quede sin imputar alguna cantidad. Esta solución, no obstante, plantea muchos problemas, *Vide* Falcón y Tella, R., *Medidas Fiscales para 1997*, ob. cit., págs. 81-82.

³⁰ Casanova Guasch, F., y Landa Aguirre, I., «El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen», ob. cit., pág. 21.

³¹ *Vide*, críticamente, Falcón y Tella, R., «Ingreso a cuenta sobre retribuciones en especie del capital, premios y derechos de imagen: la supervivencia de una injustificada y peculiar elevación al íntegro», Editorial de *Quincena Fiscal*, n.º 4, 1998, *passim*.

³² *Vide* el Dictamen del Consejo de Estado sobre el Proyecto de Real Decreto en *Recopilación de Doctrina Legal 1997. Consejo de Estado*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1998, págs. 1197 y ss.

³³ Casanova Guasch, F., y Landa Aguirre, I., «El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen», ob. cit., pág. 24.

de la persona jurídica ni tampoco deducible de la cuota íntegra del I.R.P.F. de la persona física, al no ser uno de los supuestos previstos como deducibles por doble imposición. Es cierto que tampoco se prevé la deducción de ese ingreso a cuenta en el caso de que las entidades sean residentes en países que no merezcan la calificación anterior, más en este caso, seguramente podrán aplicar las normas de deducción por doble imposición internacional propias de cada uno de los países»³⁴.

3. REFLEXIONES FINALES

Los derechos de imagen generan rentas de diversa naturaleza. Los mayores problemas surgen cuando el derecho se cede a una persona interpuesta. El artículo 76 de nueva Ley del I.R.P.F. no introduce novedades dignas de mención, con respecto a la legislación inmediatamente precedente, y ello, pese a los serios reparos que se han formulado, pues se «trata de un régimen ciertamente confuso, regulado de forma casuística y con notoria improvisación»³⁵. La regulación vigente se ha hecho pensando en supuestos muy concretos, lo deseable es que el régimen de tributación de los derechos de imagen tuviera un carácter más general, «para que comprendiera el mayor número posible de afectados, e incluso de profesiones»³⁶.

³⁴ Casanova Guasch, F., y Landa Aguirre, I., «El tratamiento fiscal de los derechos de explotación de la imagen», ob. cit., pág. 24.

³⁵ Falcón y Tella, R., «El régimen tributario de los derechos de imagen de futbolistas y deportistas», ob. cit., pág. 9.

³⁶ Cazorla Prieto, L. M.^a, y Corcuera Torres, A., *Los impuestos del deporte*, ob. cit., pág. 244.