

R e v i s t a
T é c n i c a
T r i b u t a r i a

E S T U D I O S

**RENTAS IMPUTADAS POR DERECHOS DE IMAGEN
(PROBLEMAS CONSTITUCIONALES Y DE CARÁCTER
INTERNACIONAL)¹**

Pedro M. Herrera Molina

*Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid.
Miembro de la AEDAF.*

1. ANTECEDENTES

2. RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN

3. PAGOS A CUENTA

3.1 Retenciones

3.2 Ingresos a cuenta

4. PROBLEMAS DE CONSTITUCIONALIDAD

4.1 Marco constitucional

4.2 Imputación de rentas

a) Idoneidad

b) Necesidad

c) Proporcionalidad en sentido estricto

5. ASPECTOS INTERNACIONALES Y DE DERECHO COMUNITARIO

5.1 Imputación de rentas

5.2 Ingreso a cuenta

6. CONCLUSIONES

¹ El presente trabajo tiene su origen en la ponencia presentada por el autor a las Jornadas sobre "El Impuesto sobre la Renta del siglo XXI" celebradas en la Universidad de Vigo bajo la dirección de la Profesora Ana María Pita Grandal, y se recogerá también en la publicación final del conjunto de las ponencias. El autor agradece las valiosas observaciones del Dr. Jiménez Compaired, Profesor Titular de la Universidad de Zaragoza y del Dr. Serrano Antón, Profesor Titular de la Universidad Complutense de Madrid.

E S T U D I O S

I. ANTECEDENTES

Las rentas imputadas por derechos de imagen constituyen un mecanismo de simplificación con fines antielusivos. La conducta que se pretende combatir consiste en la creación de sociedades interpuestas entre el deportista y su empleador, a fin de “transformar” rendimientos del trabajo percibidos por la persona física en rendimientos del percibidos por la sociedad.

En una primera etapa, la Administración reaccionó recalificando las rentas o considerando que el contrato entre el empleador y la sociedad incurría en simulación absoluta (art. 25 LGT). Esta forma de proceder ha encontrado el respaldo del TEAC². No obstante, es más que discutible la existencia de simulación absoluta: la causa real del contrato (la facultad de explotar los derechos de imagen cedidos a la sociedad) coincide realmente con lo manifestado por las partes³. Además, no existe base jurídica alguna que permita una recalificación ajena a la verdadera naturaleza mercantil del negocio

² Resoluciones de la vocalía 1ª de 30.4.1999, y de la vocalía 5ª de 17 de noviembre de 1999, reproducidas en *Normacef Fiscal*. Más recientemente se han pronunciado en términos similares dos Resoluciones del TEAC de 21 de julio de 2000 (JT 1525 Y 1526). En favor de la existencia de simulación se ha pronunciado E. SIMÓN ACOSTA, “Cesión de los derechos de imagen”, en *JT*, 2000, § 74. A su juicio, “En el caso de la cesión del derecho de explotación de la imagen la relación que une al pagador (el club deportivo) con el cedente del derecho (el futbolista) es una relación laboral no susceptible de ser cedida o transmitida a terceros (...) La sociedad no puede ceder al club lo que el club ya tiene por derecho adquirido directamente en el contrato laboral. Por tanto, el pago realizado por el club a la sociedad no puede tener otra causa que la retribución debida al trabajador y lo que éste ha cedido a la sociedad no es propiamente el derecho a explotar la imagen, sino el derecho de crédito que ostenta contra el club en virtud de la relación laboral. En definitiva, cuando el club paga a la sociedad satisface y cumple la obligación que tiene no con la sociedad, sino con el jugador. Se trata del pago de una renta del trabajo del jugador y está sometida a retención a cuenta si el jugador es residente en España o a retención del impuesto debido si se trata de un jugador no residente sometido a obligación real de contribuir. Esta calificación tiene un respaldo jurídico sólido, pues se basa en la determinación de las obligaciones surgidas del contrato celebrado entre las partes y en su calificación en función del verdadero contenido de dichas obligaciones y no de la denominación que le hayan dado los interesados” (ob. cit., pág. 17).

³ Según advierten F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, R. FALCÓN Y TELLA, C. PALAO TABOADA y F. PÉREZ ROYO, “para la identificación de [la causa del contrato] conviene remontarse a la relación que existía entre el Club y el deportista antes de la interposición de la sociedad. Esta relación se plasmaba en un contrato en el que se identificaban de manera separada dos elementos, que incluso en ocasiones formaban objeto de contratos diferentes: por un lado, la prestación personal del deportista a cambio de una contraprestación de carácter salarial, apareciendo como causa la típica del contrato laboral; por otro, la cesión de los derechos de imagen a cambio de una cantidad especificada de manera separada en el contrato, cuando no se concertaba por este objeto un contrato diferenciado. En todo caso, esta relación contractual presentaba un contenido complejo o compuesto, en el que se podía identificar dos elementos causales: el propio contrato de trabajo, por un lado, y el de cesión de derechos de imagen, por otro. En concreto, la cesión de los derechos de imagen por parte del deportista al club aparecía como la causa de la contraprestación que por este concepto se especificaba en el contrato. No cabe atribuir carácter falso o mentido a este elemento causal puesto que ninguna ventaja se derivaba de esta mentira, ya que deportistas y club se mostraban de acuerdo en el tratamiento de la contraprestación como salario, que es lo que establece la normativa laboral para este tipo de situaciones cuando la explotación comercial de los derechos de imagen la realiza de manera directa el propio deportista.

Pero esa misma normativa laboral reconoce implícitamente un carácter no salarial a las contraprestaciones satisfechas por el Club a un tercero que aparece como titular de los derechos de imagen por haberles sido cedidos por el Club a un tercero que aparece como titular de los derechos de imagen por haberles sido cedidos por el deportista” (pág. 529) (“El tratamiento jurídico 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*, 1996, vol. I, págs. 518-542)..

(art. 28.2 LGT). Por otra parte –como advierte agudamente JIMÉNEZ COMPAIRED– la propia ley fiscal reconoce la validez de estos negocios⁴. También debe tenerse en cuenta que “la eclosión del sector publicitario vinculado al deporte ha sido tal que hoy por hoy puede afirmarse con mucha tranquilidad que la explotación comercial de la imagen, nombre o voz de ciertas personas notorias no es una entelequia, incluso si corresponde a la imagen de un empleado”⁵.

También es discutible que esta práctica constituyera un *fraude a la ley tributaria* (art. 24 LGT). La Administración no ha intentado utilizar esta vía, y la doctrina ha señalado un obstáculo importante: la transparencia fiscal de sociedades relacionadas con actuaciones artísticas o deportivas⁶ constituye un mecanismo antielusivo específico que impide aplicar la cláusula genérica del fraude de ley (al menos en aquellos casos en que resulte aplicable). Pues bien “en aquellos casos en que el legislador ha previsto alguno de estos presupuestos de hecho subrogatorios, es necesario estar a lo que disponen los mismos: si la situación concreta que se está examinando encaja dentro de los *límites* previstos en el presupuesto de hecho en cuestión, será procedente aplicar a la misma el mandato previsto en la propia norma que instituye el indicado presupuesto de hecho; si, por el contrario, la situación, aun siendo del tipo de las previstas en el presupuesto de hecho subrogatorio, excede los límites del mismo, le será aplicable la norma tributaria que corresponda a su calificación, sin que esta pueda ser rectificadora mediante el recurso a la cláusula de fraude de ley o a cualquier otra técnica de recalificación, como sería la derivada de la declaración de simulación”⁷.

Suscribimos esta argumentación con un pequeño matiz: si la actuación elusiva responde plenamente al supuesto de la transparencia fiscal, el principio de especialidad excluye acudir al fraude de ley. Si se cumplen todos los requisitos de la transparencia salvo los límites cuantitativos fijados por la ley, tampoco parece que tenga sentido acudir al fraude de ley, pues el propio legislador está admitiendo una economía de opción.

⁴ “Según el TEAC, cuando el deportista presta su consentimiento al contrato laboral está consintiendo también la utilización de su imagen por el club (...) a mi parecer esta posición tan radical es muy discutible. Podría admitirse que existiese un cierto fraude de ley en el caso concreto, al desdoblarse el contrato formalmente, cuando en realidad no se está ofreciendo otra prestación que no sean los servicios laborales o, lo que suena mejor, al desviar parte de las retribuciones por un contrato al otro (...) Ahora bien, que la invalidez de un contrato de imagen autónomo del laboral se mantenga en 1999 por órganos dependientes del Ministerio de Hacienda como idea básica de su argumentación posterior me parece una desmesura. Digo esto a la vista de una normativa vigente (fiscal, pero normativa; originada en el seno del Ministerio) que contempla precisamente estas mismas estructuras (...) ¿Qué coherencia dejamos a nuestro ordenamiento jurídico?” (*El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, Marcial Pons, Madrid, 2001, pág. 43). El citado autor es consciente de que los hechos analizados por el TEAC son anteriores al régimen fiscal especial de los derechos de imagen, pero si este régimen *presupone* como dato externo la validez de tales contratos no tiene sentido negar tal validez antes de su entrada en vigor.

⁵ I. JIMÉNEZ COMPAIRED, *El régimen...*, cit., pág. 46.

⁶ Antiguo artículo 52.1 c) LIRPF 1991 y actual art. 75.1 c) LIS.

⁷ F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, R. FALCÓN Y TELLA, C. PALAO TABOADA y F. PÉREZ ROYO, con apoyo –en un asunto ajeno a los derechos de imagen– en la RTEAC de 26 de abril de 1989 (“El tratamiento jurídico... cit., pág. 533).

E S T U D I O S

Ahora bien, cuando *además de los elementos que integran el supuesto de hecho de la transparencia* concurre otra circunstancia no contemplada por el legislador que supone un abuso de las formas jurídicas, pensamos que sí cabría acudir al expediente del fraude de ley o a la simulación⁸.

Este elemento abusivo puede consistir en una manipulación a la baja del importe correspondiente a la nómina del deportista compensado mediante un incremento artificial del precio correspondiente a la explotación de los derechos de imagen. Tal manipulación no responde al supuesto de hecho de la transparencia fiscal; se aproxima más al régimen de las operaciones vinculadas (art. 16 LIS). Ahora bien, existe una diferencia lo suficientemente notable entre ambos supuestos como para entender que el régimen específico de las operaciones vinculadas no impide acudir al mecanismo de la simulación (no se trata de una mera diferencia en los límites sino en la estructura del supuesto de hecho)⁹.

En efecto, lo que se simula es que se paga una cantidad relativamente pequeña como retribución del trabajo. Esto se *disimula* mediante el pago de una cantidad desproporcionada en concepto de derechos de imagen a una sociedad interpuesta controlada por el deportista. Así podía obtenerse un interesante diferimiento de la tributación: no solo se evitaban las retenciones correspondientes a la retribución de los derechos de imagen (lo que constituía una mera economía de opción) sino las retenciones correspondientes al salario disimuladas como derechos de imagen. Además, en el caso de que la sociedad no alcanzara los límites previstos para la transparencia fiscal, el trabajador eludía indefinidamente la tributación de unos rendimientos que el club pagaba como consecuencia de su trabajo (y no de la cesión de derechos de imagen).

Pensamos, por tanto, que en estos casos podía existir una *simulación relativa* que podría haberse atacado por la vía del art. 25 LGT, siempre que *se hubiese demostrado la desproporción de las cantidades pagadas en concepto de derechos de imagen con relación a las cantidades pagadas al deportista*. Se trataría de una prueba difícil, pero no siempre imposible. En algunos casos el contrato firmado entre el deportista y su club especificaban separadamente las cantidades correspondientes a los derechos de imagen y a otros conceptos. Imaginemos que el contrato se renovara suprimiendo la referencia a los derechos de imagen (que el futbolista cede a una sociedad) y *reduciendo notablemente el importe relativo a los demás conceptos*. Supongamos que el club firma al tiempo un contrato de explotación con

⁸ También debería tenerse en cuenta la inaplicación de la cláusula subrogatoria al supuesto de sociedades no residentes en España y las peculiaridades que presenta el régimen de la denominada "transparencia fiscal internacional" (art. 75 LIRPF).

⁹ A juicio de I. JIMÉNEZ COMPAIRED "no cabe hablar de fraude de ley, simulación ni negocio indirecto, puesto que los contratos de cesión de derechos de imagen se encontraban reconocidos por el ordenamiento (tributario) desde 1997 (El régimen tributario..., cit., pág. 51). Ahora bien, este razonamiento no excluye una simulación parcial (relativa) en cuanto al importe del contrato.

Pedro M. Herrera Molina

la sociedad interpuesta, comprometiéndose a pagar una suma equivalente a la anterior retribución de los derechos de imagen más la reducción que sufren los demás conceptos del salario del deportista. ¿No estaríamos ante un indicio concluyente de simulación relativa?

2. RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN

El legislador ha optado por establecer un nuevo *supuesto antielusivo*, para eliminar así las dificultades de prueba. La Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social introdujo un régimen *sui generis* de imputación de rendimientos para los derechos de imagen cedidos a un tercero que a su vez, los cede a una persona o entidad con la que mantenga una relación laboral el titular de la imagen¹⁰.

En la actualidad dicho régimen se ha incorporado con ligeras modificaciones al art. 76 LIRPF. La *imputación de rentas* se subordina a la concurrencia de cuatro requisitos:

a) Una persona física ha cedido el derecho a la explotación de su imagen a un tercero, residente o no residente (primer cesionario).

b) Dicho sujeto presta sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral (empleador).

c) El empleador –o una persona o entidad vinculada– obtiene de un tercero residente o no residente (el primer cesionario u otro posterior) el derecho a la explotación de la imagen del trabajador.

d) Los rendimientos del trabajo obtenidos por la persona física en virtud de la relación laboral son inferiores al 85 por 100 de la suma de los citados rendimientos, más la suma pagada por el empleador por el derecho a la explotación de la imagen¹¹. En otras palabras: el pago final en concepto de derechos de imagen es superior al 15 por 100 de la “retribución total” (salario más rentas imputadas) que el legislador atribuye al trabajador.

El importe de las rentas imputadas puede expresarse mediante la siguiente fórmula:

$$RI = (CDI_E + IC) - CDI_C$$

CDI_E: Valor de la contraprestación que deba satisfacerse por el empleador al tercero como consecuencia de los derechos de imagen (o importe que haya satisfecho antes de la contratación de la persona física).

¹⁰ Art. 2 núm. 3 de la Ley 13/1996, modificado el mismo día de su aprobación (!) por la DA 2ª de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias. A juicio de R. FALCÓN Y TELLÁ este régimen presentaba serias dudas de constitucionalidad (*Medidas Fiscales para 1997*, Civitas, Madrid, 1997, págs. 81 y 83).

¹¹ Según los comentaristas de CUATRECASAS se trata de “rendimientos íntegros” (Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 1561. Esta interpretación es plenamente coherente, pues el legislador presupone que parte de los rendimientos íntegros del trabajo se han disfrazado como retribución de derechos de imagen.

E S T U D I O S

IC: Ingreso a cuenta que debe practicarse cuando el pago se realice a entidades no residentes.

CDIc: Valor de la contraprestación obtenida por la persona física, como consecuencia de la cesión si se ha obtenido en un período en que tenía la condición de contribuyente por el IRPF.

En definitiva, se trata de imputar a la persona física la "ganancia" que se genera a través de la sociedad interpuesta, restando la cantidad que –en su caso– obtuvo al ceder los derechos de imagen a la entidad interpuesta siempre que en el período correspondiente estuviera sujeta al impuesto sobre la renta.

Además se permiten deducir una serie de partidas que corresponden a los impuestos sobre la renta pagados en España o en el extranjero como consecuencia del conjunto de transacciones que integran la operación. Pueden distinguirse las siguientes partidas:

- a) Impuestos correspondientes a los rendimientos obtenidos por el primer cesionario.
- b) Impuestos satisfechos en el extranjero correspondientes a los beneficios distribuidos por el primer cesionario¹².
- c) Impuestos correspondientes a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión.

La ley contempla ciertas cautelas, excluyendo la deducción de los impuestos satisfechos en paraísos fiscales y limitando la deducción a la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada.

Puesto que las cantidades percibidas por el primer cesionario en concepto de derechos de imagen se imputan a la persona física que los ha cedido, no tendría sentido que tributara su reparto a los socios de aquella entidad (en forma de dividendos, dividendos a cuenta o distribución de reservas). Así se establece en el art. 76.6, que prevé también una cláusula genérica para evitar la doble imposición: "una misma cuantía sólo podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquier que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste" (art. 76.6 3º).

Dado que los correspondientes dividendos no tributan al repartirse al socio, tampoco dan derecho a la deducción por doble imposición de dividendos. Además, no les

¹² Según los comentaristas de CUATRECASAS, "en este caso no se puede tratar de que el contribuyente sea accionista de la cesionaria, puesto que el apartado 6 de este artículo 76 exonera de integración en la base imponible de contribuyentes sujetos por obligación personal a los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos, siempre por la parte que corresponda a la cuantía imputada. Es decir, esta regla sólo piensa en el caso de que los accionistas de la cesionaria sean distintos de los del contribuyente, ya que los primeros habrán pagado impuestos en el extranjero, y el segundo no, pues está sujeto por obligación personal" (Comentarios..., cit., pág. 1567).

Pedro M. Herrera Molina

será aplicable la deducción por doble imposición internacional, puesto que se deduce de la renta imputada el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria en la parte correspondiente a dicha renta [art. 76.6 3º en relación con el art. 76.4 c) LIRPF].

En el caso de que la primera cesionaria sea una sociedad transparente que *ceda directamente los derechos de imagen al empleador*, no tendrá la consideración de ingreso computable para la sociedad transparente la cantidad percibida por la operación, ni constituirá tampoco gasto deducible para la sociedad la cantidad pagada a la persona física por la primera cesión (art. 76.7 LIS). La explicación está en que la primera cantidad se imputa directamente al socio, y la segunda se deduce de las rentas imputadas al socio en concepto de cesión de derechos de imagen.

En el supuesto de que existan varias personas o entidades interpuestas, las cantidades pagadas por el empleador se imputan directamente a la persona física titular de los derechos (primer cedente), pero sólo se corrige la doble imposición correspondiente a los impuestos relacionados con la primera cesión. De este modo se penaliza el uso de una cadena de entidades interpuestas.

3. PAGOS A CUENTA

3.1 Retenciones

El art. 56.1 d) RIS somete a retención, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades "las rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas". El porcentaje previsto en el art. 62.3 RIS era del 25 por 100.

La STS de 25 de enero de 1999 declaró la legalidad del mencionado porcentaje de retención [con referencia al antiguo art. 56.1.h)] *pese a sus abundantes defectos técnicos*, por entender que no suponía vulneración del principio de igualdad, aunque sí notable diferencia con los rendimientos del capital mobiliario.

No obstante, la STS de 10 de marzo de 2001 toma en consideración el establecimiento de un tipo general del 18 por 100 por el RD 2060/1999, de 30 de diciembre, de modo que se produce una diferencia de siete puntos con el tipo del 25 por 100. "el informe de la Secretaría General Técnica, excepción única en el expediente administrativo, alude a concordancias con el IRPF, como explicación de la reforma del art. 62. La explicación guarda consonancia con el tipo general del 18 por 100, pero no contiene explicación alguna sobre la excepción. La ausencia de informes, dictámenes o estudios justificativos en el expediente impide, por otra parte,

E S T U D I O S

aplicar la reiterada jurisprudencia de que los actos administrativos está motivados siempre que tales justificaciones hayan sido incorporadas al expediente respectivo". Por este motivo se declara la nulidad del precepto.

El art. 70.2 b) RIRPF también somete a retención "independientemente de su calificación" los rendimientos "procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen". El tipo de retención es del 20 por 100 (art. 94 RIRPF).

Desde el punto de vista práctico debe destacarse una práctica administrativa que desborda el ámbito de los derechos de imagen. Según FALCÓN Y TELLA, "las actas levantadas a los clubes en relación con ejercicios anteriores a la Ley 13/1996, en concepto de retenciones, no han ido en cambio acompañadas de las correspondientes citaciones a los jugadores para reconocerles el derecho a la deducción de las mayores retenciones que según la Agencia procederían, ni han ido tampoco acompañadas, en lo que conozco, de devoluciones a las sociedades cesionarias de la imagen, que al calificarse la renta como rendimiento del trabajo no podrían nunca tributar por ella, ni siquiera a los tipos reducidos de los convenios"¹³.

3.2 Ingresos a cuenta

En el caso de que el empleador satisfaga a una persona o entidad no residente una contraprestación por la facultad de explotar los derechos de imagen, deberá practicar un ingreso a cuenta de las rentas imputadas a la persona física (art. 76.9 LIRPF, que autoriza a fijar reglamentariamente el tipo del ingreso a cuenta. El art. 100 RIRPF lo ha establecido en el 15 por 100. Resulta curioso observar que, al tratarse de un *ingreso a cuenta de retribuciones monetarias*, su defraudación no queda cubierta por el tipo del art. 305.1 del Código Penal¹⁴. Es cierto que la STC 83/1995 equiparó a efectos penales "la omisión de retenciones" a la "omisión del pago del impuesto", pero no parece que pueda trasladar esta argumentación al precepto actual en el que se mencionan expresamente *los ingresos a cuenta de retribuciones en especie*. Lo mismo cabe decir de la sanción incrementada (multa pecuniaria proporcional del 75 al 150 por 100) prevista en el art. 88.3 LGT para la "falta de ingreso de (...) ingresos a cuenta correspondientes a *retribuciones en especie*"¹⁵.

¹³ R. FALCÓN Y TELLA, "Prólogo" a la obra de J.M. TOVILLAS MORÁN, *El tratamiento...*, cit., pág. 11.

¹⁴ El citado precepto castiga a quien "por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie...".

¹⁵ Según recuerda J.R. MEDINA, "este ingreso a cuenta (...) ha de practicarse con independencia de la retención que, en su caso, proceda por los pagos a la entidad no residente en concepto de tributación por el Impuesto sobre Sociedades en España por obligación real de contribuir" [Impuesto sobre no Residentes] (J.R. MEDINA, "El tratamiento de los derechos de imagen en el nuevo IRPF", *CaT Monografías*, 347, 2000, págs. 8-9).

4. PROBLEMAS DE CONSTITUCIONALIDAD

4.1 Marco constitucional

El vigente régimen de imputación presenta serias dudas de constitucionalidad atendiendo a los principios de igualdad y de capacidad económica¹⁶.

El Tribunal Constitucional reconoce la posibilidad de otorgar un tratamiento especial a determinadas categorías de renta con fines antielusivos. Ahora bien, cuando el mecanismo utilizado “conduce, *no en un caso aislado, sino en una generalidad indeterminada*, a un resultado pernicioso [...se...] vulnera el principio de igualdad tributaria en términos de capacidad económica reconocido constitucionalmente en el art. 31.1 CE” (STC 46/2000, FJ 6º). Se trata de un planteamiento que ya había sido formulado por la STC 45/1989 con referencia a la “deducción variable”¹⁷. La STC 194/2000 insiste en esta idea advirtiéndole que el presupuesto de hecho de las normas antielusivas no puede configurarse de tal modo que abarque con claridad “muchos otros [supuestos] –no excepcionales– ajenos al incumplimiento del deber de contribuir” (FJ 7º, párrafo segundo). La citada sentencia señala también que la finalidad antielusiva no permite gravar “una riqueza inexistente, ni siquiera en potencia, vulnerando, de este modo, las exigencias que derivan del principio de capacidad económica” (FJ 8º, párrafo quinto).

4.2 Imputación de rentas

a) Idoneidad

Aparentemente el mecanismo de las *rentas imputadas por derechos de imagen* resulta *idóneo* para evitar maniobras elusivas. Sin embargo la eficacia de la norma se encuentra mermada por la delimitación un tanto arbitraria del supuesto de hecho¹⁸. En efecto, el mecanismo antielusivo no opera en el supuesto de que la relación establecida

¹⁶ Sostiene la inconstitucionalidad R. FALCÓN Y TELLA, “La posible inconstitucionalidad del régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen”, QF, 10/2000, cit., págs. 6 y ss.; coincide con este planteamiento J.M. TOVILLAS MORÁN, *El tratamiento tributario del derecho de imagen*, Marcial Pons, Madrid, 2001, pág. 218. También advierte la posible inconstitucionalidad de la ley J. PEDREIRA MENÉNDEZ, “La tributación de los derechos de imagen de los deportistas vinculados por relaciones laborales”, RCT, 1/2001, pág. 34. Por su parte, I. JIMÉNEZ COMPAIRED señala la excesiva laxitud de la jurisprudencia constitucional sobre el principio de capacidad económica por lo que le parece dudosa una futura declaración de inconstitucionalidad, pero añade que “la imputación de bordea seriamente sus exigencias, al menos en aquellos casos en los que pueda demostrarse que las relaciones económicas existentes son entre partes independientes” (*El régimen...*, cit., pág. 152).

¹⁷ Según la Sentencia, “como a efectos del principio de igualdad la comparación debe establecerse entre personas con el mismo nivel de rentas, la diferencia de gravamen entre contribuyentes aislados o integrados en una unidad familiar es incompatible con dicho principio, con absoluta independencia de cuál sea el número o el nivel de rentas de los afectados, cuando tal diferencia es una consecuencia necesaria del sistema, y no un caso aislado producido por circunstancias que el legislador no pudo tener en cuenta”.

¹⁸ En este sentido apuntan las consideraciones de E. SIMÓN ACOSTA, “Cesión...”, cit., págs. 17-18.

E S T U D I O S

entre la persona física y el último cesionario no tenga carácter laboral sino profesional¹⁹. El Tribunal Constitucional admite una diferencia de trato entre los diversos componentes de la renta, pero exige para ello una *justificación* que no se advierte en este caso. La STC 194/2000 se enfrentó a una situación similar concluyendo que “tampoco parece demasiado congruente con el fin perseguido la no aplicación de los efectos de la Disposición adicional cuarta a las entregas de bienes y derechos sujetas –y no exentas– al IVA, por cuanto exactamente el mismo comportamiento fraudulento puede tener lugar en las entregas de bienes que se efectúan en una actividad económica (tráfico mercantil) que en las transmisiones onerosas que se producen dentro del tráfico civil” (FJ 7º).

Por otra parte, se han desarrollado diferentes técnicas dirigidas a eludir el mecanismo. Al parecer, en ocasiones se acude a la explotación de una marca comercial coincidente con el nombre del deportista como alternativa a los derechos de imagen²⁰. En otros casos la entidad deportiva podría exigir al deportista la cesión del derecho a explotar su imagen, y pactar que una cadena televisiva –o un patrocinador²¹– satisfaga al deportista parte de la retribución correspondiente a la explotación de dichos derechos²². En este caso podría sostenerse que estamos ante un mero *pago por tercero de las retribuciones que el club debe al deportista*, pero la operación podría encubrirse con facilidad: si el club sólo dispone de los derechos de imagen relacionados con las actuaciones deportivas, el futbolista podría ceder a la sociedad interpuesta los derechos relativos a actuaciones especiales (entrevistas, etc.). Dado que tales actuaciones de una estrella deportiva no están sujetas a precios de mercado, resultará difícil probar la existencia de simulación.

¹⁹ A juicio de R. FALCÓN Y TELLA, “ha de calificarse de arbitraria, y por tanto incompatible con el art. 9.3 e inconstitucional, la norma contenida en el art. 2.3 ley 13/96, y actualmente en el art. 76 LIRPF, que en un contexto de libertad de pactos penaliza de forma desmesurada la explotación de su propia imagen por los futbolistas y otros deportistas con vinculación laboral, mientras que se mantiene la regla general de libertad de pactos para los deportistas autónomos (sin relación laboral), los novelistas, escritores, los «famosos» sin profesión u oficio conocido y, en definitiva, todas las demás personas que hayan alcanzado una cierta popularidad” (“La posible inconstitucionalidad...”, cit., pág. 6). El citado autor considera que estamos ante una “ley singular” que introduce una discriminación arbitraria, pues “la adopción de leyes singulares debe estar circunscrita a aquellos casos excepcionales que, por su extraordinaria trascendencia y complejidad, no son remediables por los instrumentos normales de que dispone la administración (...) ni por los instrumentos normativos ordinarios” (STC 166/1996, cit. por R. FALCÓN, pág. 7).

²⁰ Cfr. C. LETE ACHIRICA, pág. “Los derechos de imagen en el IRPF”, *Impuestos*, 10, 1999, págs. 27-28 y J. PEDREIRA MENÉNDEZ, “La tributación...”, cit., pág. 35. Sin embargo, a juicio de I. JIMÉNEZ COMPAIRE, esta fórmula elusoria carece de consistencia: “lo que se fija como marca de acuerdo con la norma sectorial es el nombre del interesado, y ello puede reconducirse fácilmente hacia derechos de la personalidad entre los que no cabe sino hermanar el nombre y la imagen” (*El régimen...*, cit., pág. 71).

²¹ Cfr. L.M. CAZORLA PRIETO - A.. CORCURA TORRES, *Los impuestos del deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 244.

²² Según señala I. JIMÉNEZ COMPAIRE, “en el marco de una cierta confusión, parece que algún club está llegando a acuerdos con cadenas televisivas que retrasmiten sus partidos para que sean ellas las que se encarguen de realizar los pagos a las sociedades cesionarias de los derechos de explotación de la imagen de los deportistas a su servicio. (...) Pues bien, me parece muy difícil aplicar la imputación de rentas en estos casos, ya que existe una causa en tales pagos: a fin de cuentas además de emitir el evento deportivo se está utilizando la imagen de cada uno de los intervinientes. No es ninguna barbaridad convenir el pago por ese doble servicio” (*El régimen...*, cit., pág. 110). En parecidos términos se pronuncia J. PEDREIRA MENÉNDEZ, “La tributación...” cit., pág. 36.

2.2.2. El Régimen Especial

También podría intentarse la elusión de la norma acudiendo a la cesión de los llamados “derechos federativos”, es decir, la facultad de inscribir al futbolista en la Federación para que desarrolle su actividad deportiva en un equipo. En ocasiones estos derechos se “adquieren” por terceros que a su vez los cede su uso a la entidad deportiva. No parece que el régimen especial de los derechos de imagen pueda evitar las maniobras elusivas basadas en la cesión de derechos federativos²³.

Pese a estas deficiencias, el presupuesto de hecho de la norma se encuentra configurado en términos tan genéricos que abarca también una multitud de supuestos, *no excepcionales*, en los que no existen conductas elusivas. De este modo la ley implica el *gravamen de rentas inexistentes*. En efecto, la imputación de rentas *no* se subordina al control directo o indirecto de las sociedades interpuestas por parte del sujeto pasivo al que se imputa la renta. Si este control no existe, el trabajador se verá obligado a tributar por una renta inexistente²⁴.

En definitiva, a juicio de JIMÉNEZ COMPAIRED a la norma solo le queda “el papel del espantapájaros”, pues tras “su aprobación, los interesados habrán buscado fórmulas alternativas que, bordeando el régimen impuesto, consigan los mismos resultados”²⁵.

b) Necesidad

Los efectos de la imputación de rentas y los mecanismos para evitar la doble imposición se basan en la idea de que el cesionario actúa como mero testaferro de la persona física, pero el supuesto de hecho de la norma *no exige indicio alguno* de tal circunstancia. Se trata de un exceso completamente innecesario para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo, pues “hubiera bastado una presunción *iuris tantum*”²⁶. La STC 146/1994 examinó una cuestión semejante, relativa a la constitucionalidad de la limitación a los gastos deducibles entre cónyuges y concluyó que “*el límite establecido por el legislador constituye, ciertamente, un medio sencillo y eficaz en manos de la Administración tributaria para impedir maniobras fraudulentas; sin embargo, el precepto impugnado va más allá de lo necesario para reaccionar contra tales comportamientos*. En la medida en que esa misma finalidad puede ser alcanzada fijando otros límites más conformes con la realidad y, por tanto, más respetuosos con la justicia tributaria, debe concluirse que los límites ahora enjuiciados no son proporcionados y, en consecuencia, carecen de la necesaria razonabilidad”.

²³ Debo esta explicación -cuyas posibles imprecisiones son de mi exclusiva responsabilidad- a la amabilidad del profesor JIMÉNEZ COMPAIRED.

²⁴ A juicio de R. FALCÓN Y TELLA, si el derecho fundamental a contribuir conforme a la propia capacidad económica (STC 45/1989) “excluye la posibilidad de obligar a tributar en función de la capacidad del cónyuge, con más razón excluye la posibilidad de obligar a tributar en función de las rentas que percibe un tercero, persona física o jurídica, a quien se haya cedido el derecho a explotar la imagen; con quien puede no existir ni una relación de parentesco ni societaria, y aunque exista dicha relación de parentesco o societaria, la renta imputada no se calcula en función de la misma” (“La posible inconstitucionalidad...”, cit., pág. 6).

²⁵ I. JIMÉNEZ COMPAIRED, *El régimen...*, cit., pág. 220.

²⁶ R. FALCÓN Y TELLA, “Prólogo” a la obra de J.M. TOVILLAS MORÁN, *El tratamiento...*, cit., pág. 11.

E S T U D I O S

Es más, las consecuencias de la ley serán especialmente duras *en el supuesto de que no exista control*. La persona física tributará por una renta inexistente y *ni siquiera podrá aplicar las medidas previstas para evitar la doble imposición*, puesto que no tendrá derecho a obtener los correspondientes datos del cesionario²⁷. Es cierto que las medidas para evitar la doble imposición sólo tienen sentido en el caso de que el cesionario esté controlado por la persona física –en cuyo caso sí podrá obtener los datos– pero lo mismo cabe decir de la imputación de rentas: si la “entidad interpuesta” no está controlada por la persona física, no tiene sentido imputar a esta última las cantidades pagadas por el empleador en concepto de explotación de los derechos de imagen: tan sólo debería tributar por las cantidades obtenidas del primer cesionario.

Esta cuestión es tan evidente que quizá podría propugnarse una interpretación correctiva de la ley: las normas para evitar la doble imposición presuponen que la persona física tiene la condición de socio del primer cesionario. De todos modos, es dudoso que esta interpretación baste para salvar la inconstitucionalidad del precepto, pues una pequeña participación en el capital social no permite presumir que la sociedad se encuentra controlada por la persona física.

c) Proporcionalidad en sentido estricto

La norma es claramente desproporcionada, pues ocasionará un resultado injusto en un amplio número de supuestos previsibles por el legislador²⁸ y no contiene una cláusula de equidad para que la Administración pueda salvar la injusticia en los supuestos más graves. Es cierto que la norma contiene medidas para paliar la doble imposición y una cláusula general según la cual “una misma cuantía sólo podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma o la persona o entidad en que se

²⁷ Según observa R. FALCÓN Y TELLA, “...en la práctica estas correcciones [para corregir el exceso de imposición] resultan inaplicables, en la medida en que el jugador puede no conocer ni tener la posibilidad de conocer el Impuesto deducible, pagado por la cesionario, pues si no es socio no tiene acceso a tales datos. Incluso en España se trataría de una información reservada que ni siquiera la Hacienda le puede facilitar. Igualmente no conoce ni puede conocer el Impuesto pagado en el extranjero por los socios de la primera cesionaria (incluso en el caso de que él sea también socio), ya que aunque conociera el dividendo distribuido no conocería necesariamente el tipo marginal aplicable a cada socio, posibles deducciones, etc. La norma incurre así en un manifiesto voluntarismo, igualmente inconstitucional, en la medida en que intenta disimular la múltiple imposición a que conduce a través de deducciones que no siempre podrán aplicarse” (R. FALCÓN Y TELLA, *La posible inconstitucionalidad...*, cit., pág. 8). A juicio de I. JIMÉNEZ COMPAIRED, “...se echa en falta una reglamentación de las obligaciones formales de las entidades interpuestas respecto de los titulares de la imagen, al modo de la que rige para los supuestos de transparencia fiscal. Aunque el legislador sospeche que no existe alteridad entre titular de la imagen y cesionario, jurídicamente son personas distintas y no debe darse por hecho lo que no es de derecho. De momento se les debería exigir notificación a los titulares de la imagen de las cantidades que luego deben imputar” (*El régimen...*, cit, pág. 115).

²⁸ Como advierte JIMÉNEZ COMPAIRED, pueden “...existir entidades independientes cuyo objeto específico sea precisamente la explotación del nombre o imagen de ciertas personas físicas notorias. Es más, recientemente se han embarcado en este mercado de la gestión de la explotación de la imagen hasta entidades financieras tradicionales” (*El régimen...*, cit., pág. 27). Insiste en esta idea A. CAYÓN GALIARDO en su “Prólogo” a la obra del autor antes citado (pág. 7).

manifieste". Ahora bien, estas cautelas no excluyen la tributación de rentas inexistentes para la persona física. Parafraseando la STC 194/2000 (FJ 7º), puede afirmarse que "la norma ni establece excepciones, ni tiene en consideración las razones por las que existen..." las cesiones de los derechos de imagen.

4.3 Medidas para evitar la doble imposición

Las propias medidas para evitar la doble imposición presentan unas limitaciones excesivas: el régimen de imputación de rentas se aplica con independencia del número de cesiones que se hayan producido entre la persona física y su empleador, pero sólo pueden deducirse los impuestos relacionados con la primera cesión. Esta limitación *no es idónea para evitar la maniobra elusiva*. La existencia de una cadena de sociedades interpuestas no ofrece ningún riesgo práctico para el mecanismo antielusivo: para aplicar el régimen de imputación de rentas basta con demostrar la primera cesión realizada por la persona física y la última en favor de su empleador²⁹.

La norma contiene también otra injusticia *innecesaria* ocasionada por un defecto de técnica legislativa: cuando la remuneración de los derechos de imagen cedidos al empleador sea percibida por una sociedad transparente, no se computará el ingreso ni se deducirá la contraprestación satisfecha al titular de la imagen por la cesión de los derechos. Como advierte JIMÉNEZ COMPAIRED esta fórmula pretende evitar la doble imposición. "Ahora bien, en la mecánica de la transparencia fiscal acarrea consecuencias que seguramente perjudicarán a la economía de la operación: (...) la alteración de su base imponible conducirá probablemente a que ésta sea negativa, integrada por los restantes gastos de gestión. Las bases negativas no pueden ser imputadas a los socios, permitiéndose su compensación en los ejercicios sucesivos. Pero en estas condiciones parece condenada a no poder enjugar esas pérdidas, a no ser que amplíe su objeto social"³⁰. El supuesto es distinto del que resolvió el Tribunal Constitucional en 1994, por lo que pueden plantearse serias dudas de constitucionalidad³¹.

²⁹ Además, si el primer cesionario no depende de la persona física ésta no podrá controlar el número de cesiones que se lleven a cabo.

³⁰ I. JIMÉNEZ COMPAIRED, *El régimen...*, cit., pág. 85. El autor insiste en esta idea en la pág. 164.

³¹ "La (...) Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de julio de 1994 sostuvo la legitimidad de numerosas reglas cuestionadas de la anterior Ley del IRPF. En particular, la consideración de las bases negativas de las sociedades transparentes. Se justificaba la medida con el argumento básico de que tales bases podrían compensarse en la propia sociedad con bases positivas futuras. Pues bien, éste es curiosamente un punto que debe ser reconsiderado tras la aprobación del régimen de imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen. Tal y como señalaba en un epígrafe anterior, las sociedades transparentes de artistas y deportistas, cuyo régimen especial se superpone al de la imagen, pueden verse seriamente afectadas por este último. La exclusión de sus bases de los ingresos procedentes de la explotación de la imagen, cuando deben ser imputados al titular de la imagen, termina condenando a estas entidades a la perpetuación de bases negativas, perdiéndose al cabo del tiempo. En estas circunstancias, la Ley fiscal está obligando a reconsiderar la estructura societaria o bien a soportar una medida que no casa bien con la exigencias de la justicia tributaria" (I. JIMÉNEZ COMPAIRED, *El régimen...*, cit., pág. 153).

E S T U D I O S

Además, JIMÉNEZ COMPAIRED ha puesto de relieve cómo la ley no prevé ningún mecanismo corrector de la doble imposición respecto de las plusvalías manifestadas al enajenarse las participaciones en la sociedad "interpuesta"³². Tampoco parece que este régimen especialmente severo sea necesario para evitar el fraude o la elusión fiscal (así lo demuestra la existencia de mecanismos correctores en el ámbito de la transparencia fiscal y de la transparencia fiscal internacional).

4.4 Ingreso a cuenta

Como hemos señalado, cuando el empleador satisface a una persona o entidad no residente una contraprestación por la facultad de explotar los derechos de imagen, deberá practicar un ingreso a cuenta de las rentas imputadas a la persona física, cuyo importe es del 15 por 100 (arts. 76.9 LIRPF y 100 RIRPF).

Está claro que las rentas imputadas al trabajador no pueden considerarse parte del salario desde la perspectiva del derecho laboral, por lo que el empleador no podrá traer el ingreso a cuenta de las retribuciones monetarias³³. De este modo el ingreso a cuenta se convierte en un impuesto definitivo sobre el empleador que grava una renta inexistente³⁴. Desde luego, esta lesión del derecho a tributar con arreglo a la *propia* capacidad económica no queda salvado por la circunstancia de que el trabajador pueda deducir dicho ingreso.

Es cierto que en el supuesto de nuevos contratos laborales, el empleador podrá tomar en consideración el importe del ingreso a cuenta para negociar la retribución salarial del empleado, pero la traslación económica no operará en *una generalidad indeterminada de supuestos*: siempre que el contrato de explotación de derechos de imagen sea posterior al contrato laboral y que la entidad cedente no opere ante el empleador como un mero testaferro del empleado.

³² En palabras de JIMÉNEZ COMPAIRED, "las acciones o participaciones en la sociedad explotadora de los derechos de imagen pueden ser transmitidas. Sería perfectamente posible que, en el momento de la transmisión, figuren en el balance de la sociedad resultados sin distribuir (en forma de reservas) que previamente hayan sido incluidos en la base imponible del titular de la imagen. Pues bien (...) en nuestro texto regulador no existe ninguna medida correctora expresa de la eventual ganancia que se puede producir al enajenar la participación. Está técnica sí existe, por el contrario, en las fórmulas de transparencia fiscal tanto interna como internacional. Lo que se permite en estos regímenes es que el importe de lo imputado a consecuencia de los mismos, pero no distribuido a la fecha de la transmisión, incremente el valor de adquisición (es lo que se denomina coste de titularidad). Sólo de este modo se consigue la neutralidad y se evita la doble imposición, ya que de otro modo el partícipe ahora vendedor tributaría otra vez por los mismos resultados bajo la forma de una plusvalía" (*El régimen...*, cit., pág. 129).

³³ En esta línea se ha pronunciado ya J. PEDREIRA MENÉNDEZ. A juicio de este autor, "el precepto se opone a la libertad de pactos y supone una carga fiscal añadida por el club a la hora de fichar a un deportista que haya cedido sus derechos de imagen a una sociedad no residente, puesto que no consideramos posible que el club detraiga el importe del ingreso a cuenta de las retribuciones salariales del trabajador, ya que ésta no está vinculada con ellas" ("La tributación...", cit., pág. 30).

³⁴ En este sentido se pronuncia R. FALCÓN Y TELLA, "La posible inconstitucionalidad...", cit., pág. 9.

Ahora bien, el ingreso a cuenta constituye una medida adicional para controlar las rentas imputadas. Por consiguiente, su aplicación sólo *idónea para alcanzar su fin* en los casos en que el "empleado" controla la entidad interpuesta.

5. ASPECTOS INTERNACIONALES Y DE DERECHO COMUNITARIO

5.1 Imputación de rentas

El mecanismo de imputación de rentas determina que los rendimientos correspondientes a la explotación de los derechos de imagen tributen en el país de residencia de la persona física cuya imagen es objeto de explotación comercial.

Con arreglo al art. 17.1 del Modelo de Convenio OCDE, las rentas de artistas y deportistas tributarán en el Estado donde se realicen las actuaciones³⁵. Ahora bien, esta norma no se aplica si las rentas se atribuyen a una entidad interpuesta. En tal caso las rentas no tributarían en el Estado de residencia de las personas físicas, ni en el Estado de la fuente (siempre que la entidad interpuesta no sea residente ni disponga de un establecimiento permanente en tal Estado). Para evitar estas maniobras elusivas, el art. 17.2 del Modelo de Convenio ha incluido una cláusula que permite someter a tributación las citadas rentas en el Estado en que se realicen las actuaciones³⁶.

³⁵ El art. 17 del Modelo de Convenio OCDE dispone que "1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro estado contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado".

³⁶ Con arreglo al art. 17.2 del Modelo de Convenio OCDE, "No obstante lo dispuesto en los artículos 7.º, 14 y 15", cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante *en que se realicen las actividades del artista del espectáculo o el deportista*". Los Comentarios al Modelo consideran que dicho precepto abarca "determinados mecanismos de elusión fiscal en virtud de los cuales las remuneraciones por la actuación del artista o el deportista no se pagan a ellos sino a otra persona, por ejemplo a una de las denominadas sociedades de artistas, de forma que las rentas no se gravan en el Estado donde se realiza la actividad ni como renta derivada de la prestación de los servicios personales del artista o el deportista ni como beneficios de la empresa, por no existir un establecimiento permanente. Algunos países aplican el principio de transparencia respecto de dichos mecanismos en su legislación interna y tratan las rentas como si se obtuvieran por el propio artista o el deportista; en este caso, el apartado 1 les permite gravar las rentas derivadas de las actividades realizadas en su territorio. Otros países no pueden hacerlo. Cuando las actuaciones tienen lugar en estos países, el apartado 2 les permite gravar las rentas del artista o el deportista transferidos a la empresa. Puede ocurrir, sin embargo, que la legislación interna de algunos Estados no les permita aplicar tal disposición. Dichos Estados son libres de convenir otras soluciones o prescindir del apartado 2 en sus convenios bilaterales". Los comentarios precisan que "además de los honorarios percibidos por sus actuaciones, los artistas y los deportistas obtienen a menudo rentas bajo la forma de cánones o derechos de patrocinio o de publicidad. En general, cuando no exista relación directa entre tales rentas y una actuación pública del artista o el deportista en el país de que se trate, serán aplicables otros artículos. El artículo 12 será aplicable normalmente a los cánones por derechos de propiedad intelectual, y no el artículo 17 (véase párr. 18 de los Comentarios al art. 12), pero los derechos de publicidad o de patrocinio estarán fuera del contexto del artículo 12. El artículo 17 será aplicable a las rentas de la publicidad y del patrocinio, etc., relacionadas directa o indirectamente con actuaciones o apariciones públicas en determinado Estado. Otras rentas de naturaleza análoga que no puedan atribuirse a tales actuaciones o apariciones públicas se regirán por las reglas generales del artículo 14 o el artículo 15, según el caso" (Comentarios al art. 17, núm. 9).

E S T U D I O S

Nuestra Ley del Impuesto sobre no residentes se inspira en estos criterios³⁷: la norma considera obtenidos en España y sujetos al impuesto los rendimientos percibidos sin mediación de establecimiento permanente "cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista" [art. 12.1 b) c') LIRNR]. Dichas rentas se someten al tipo general del 25 por 100 [art. 24.1 a)]. En estos casos no se exige retención cuando se acredite el pago del impuesto [art. 30.4 a)].

Como ha recordado la doctrina la mencionada cautela frente a las sociedades interpuestas no será aplicable cuando exista un convenio de doble imposición que no incorpore la cláusula prevista en el art. 17.2 del Modelo OCDE, como sucede con Holanda (Convenio de 16 de junio de 1971)³⁸. Esta cuestión presenta especial relevancia, pues sólo los Convenios más recientes incorporan dicha cláusula.

¿Cómo inciden los convenios de doble imposición sobre la cláusula antielusiva del IRPF?³⁹ Suponiendo que las rentas derivadas de derechos de imagen pudieran incardinarse entre los rendimientos procedentes de actuaciones artísticas o deportivas, podrían distinguirse dos situaciones (sin olvidar que el art. 76 LIRPF sólo permite imputar los rendimientos a *personas físicas residentes en España*).

a) Si las retribuciones por derechos de imagen correspondieran a *actuaciones realizadas en España*, podría concluirse que el art. 76 LIRPF –al igual que el art. 12.1 b) c') LIRNR– responde a la idea del art. 17.2 del Modelo OCDE⁴⁰. El problema surgirá cuando la sociedad interpuesta sea residente en un Estado con convenio de doble imposición sin cláusula antielusiva. Es cierto que en tal caso operará la deducción prevista en el art. 76.4.1º a) LIRPF, pero ésta se limita a los impuestos satisfechos por el primer cesionario.

³⁷ Cfr. A. BAENA AGUILAR, "Comentario al art. 12", en la obra colectiva, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no residentes*, Civitas, Madrid, 1999, págs. 169-170.

³⁸ Cfr. A. BAENA AGUILAR, "Comentario..." cit., pág. 170. En este sentido se pronunció la RTEAC de 20 de octubre de 1992 (Caso *Rolling Stones*, JT 1992/577). Cfr. M.A. CAAMAÑO ANIDO, "El caso *Rolling Stones* o el defecto del Convenio Hispano-Holandés de doble imposición", *CT*, 68, 1993; J.M. CALDERÓN CARRERO, "Operaciones triangulares de planificación fiscal internacional, o de la técnica de la evasión lícita: el caso *Rolling Stones*", *QF*, 21, 1993.

³⁹ Según apunta N. CARMONA, "el primer punto de conflicto derivaría de la inexistencia de ninguna referencia en el texto legal sobre un estatuto fiscal privilegiado de dicha entidad interpuesta como requisito necesario para la aplicación del comentado régimen especial. Siendo así, probablemente la aplicación de dicho tratamiento fiscal a entidades beneficiarias de convenios sea asunto tormentoso" (N. CARMONA FERNÁNDEZ, "Derechos de imagen y transparencia fiscal", en *Tribuna Fiscal*, 5/1997, pág. 68).

⁴⁰ Según los comentaristas de CUATRECASES, el art. 76 LIRPF "está plasmando lo que los comentarios al MCDI exigen para que se aplique: que la normativa interna del país en que se realiza la actuación prevea la tributación de los artistas o deportistas cuando realicen sus actuaciones a través de sociedades interpuestas" (Comentarios..., cit., pág. 1571).

b) En la medida en que las retribuciones por derechos de imagen correspondan a actuaciones artísticas o deportivas realizadas en el extranjero se produciría una recalificación de rentas no prevista por los convenios. En estos casos, la imputación de derechos de imagen no encontraría respaldo en el art. 17.2 del Modelo OCDE: tal precepto presupone que las rentas no tributarán en el país de residencia del artista o el deportista, *sino en el Estado donde se realicen las actuaciones*. Sin embargo, el art. 76 LIRPF exige la tributación en el Estado de residencia (es decir, en España). Es cierto que la ley española permite deducir "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" [art. 76.4.1º a) LIRPF]. Ahora bien, este precepto no garantiza que se deduzca el impuesto exigido por el Estado en que se realizan las actuaciones.

Ahora bien, pese a algún caso de gran transcendencia en la jurisprudencia norteamericana –*Pierre Boulez*⁴¹– es dudoso que los rendimientos derivados de derechos de imagen puedan considerarse rendimientos de actuaciones artísticas o deportivas en el sentido de los convenios. Según JIMÉNEZ COMPAIRE, "...el carácter genérico de los contratos de cesión de la explotación de la propia imagen característicos de nuestro deporte profesional permite que cubran todo tipo de prestaciones de servicios: ligadas y no ligadas a una actuación"⁴². A juicio de este autor, "es defendible reconducir las rentas derivadas de la explotación comercial de la imagen a la categoría de los cánones. Mucho más complejo sería pretender el gravamen de estas rentas sobre la base de que proceden de una actuación artística o deportiva"⁴³.

"De prosperar esta calificación, el tenor literal de los Convenios de Doble Imposición firmados por España es el de la tributación compartida por los cánones entre el Estado de la fuente y el de la residencia. Con alguna excepción, España podría someter estas retribuciones a un tipo limitado sobre su importe bruto. Normalmente ese tipo oscila entre el 5 y el 10 por 100"⁴⁴. Estas disposiciones contrastan también con el régimen de imputación de los derechos de imagen.

⁴¹ Cfr. *Boulez v. Commr.*, 83 T.C. 584 (1984), *aff'd*, 810 F.2d 209 (D.C. Cir. 1986). Según sintetizan M. GRUNDI y M. LANGER, *Pierre Boulez* actuó como director de orquesta en diversas sesiones de grabación realizadas en los Estados Unidos. Con arreglo a las cláusulas del contrato, los derechos de autor sobre las grabaciones correspondían a la compañía discográfica, mientras que la retribución de Boulez se calculaba en función del número de discos vendidos. Los tribunales entendieron que los pagos a Boulez no constituían royalties, sino retribución de servicios personales, de modo que la fuente radicaba en el lugar donde se desarrollaban los servicios. ("Advantageous Use of US Rules in International Tax Planning: The Grantor Trust, The US as a Stepping Stone, The Boulez Case, German Partners in US Partnerships", en *Summary of the Santa Fe meeting*, 19-21 May 1986, International Tax Planning Association, 1986, 1998, <http://www.itpa.org/open/summaries/santa86s.html> Cfr. también S.C. RUCHELMAN, "Highlights of Revised Model Income Tax Treaty Issued by U.S. Treasury Department", <http://www.ruchelaw.com/ftart/96art/9610news.html>

⁴² I. JIMÉNEZ COMPAIRE, *El régimen...*, cit., pág. 101.

⁴³ I. JIMÉNEZ COMPAIRE, *El régimen...*, cit., pág. 94.

⁴⁴ I. JIMÉNEZ COMPAIRE, *El régimen...*, cit., pág. 95. Según este autor, "la DGT sostiene esta tesis en contestaciones a consultas formuladas por los interesados" [Resolución de 20 de julio de 1998, relativa al Convenio con Holanda] (pág. 96).

E S T U D I O S

Los Comentarios al art. 17 del Modelo de Convenio señalan que “además de los honorarios percibidos por sus actuaciones, los artistas y los deportistas obtienen a menudo rentas bajo la forma de cánones o derechos de patrocinio o de publicidad. En general, cuando no exista relación directa entre tales rentas y una actuación pública del artista o el deportista en el país de que se trate, serán aplicables otros artículos. El artículo 12 será aplicable normalmente a los cánones por derechos de propiedad intelectual, y no el artículo 17 (véase párr. 18 de los Comentarios al art. 12), pero los derechos de publicidad o de patrocinio estarán fuera del contexto del artículo 12. El artículo 17 será aplicable a las rentas de la publicidad y del patrocinio, etc., relacionadas directa o indirectamente con actuaciones o apariciones públicas en determinado Estado. Otras rentas de naturaleza análoga que no puedan atribuirse a tales actuaciones o apariciones públicas se regirán por las reglas generales del artículo 14 [servicios personales independientes] o el artículo 15 [servicios profesionales dependientes], según el caso.

A la vista de estos comentarios la calificación de los “derechos de imagen” resulta muy compleja, aunque no puede negarse la importante *vis atractiva* del art. 17, dado que basta una relación *indirecta* con las actuaciones públicas. A la vista de los Comentarios al Modelo de Convenio, la calificación como *cánones* que defiende JIMÉNEZ COMPAIRED no está exenta de problemas, salvo que fuera posible una asimilación de los derechos de imagen a los derechos de la propiedad intelectual. Por otra parte, la calificación como *servicios personales dependientes o independientes* parece exigir cierta actividad concreta que es ajena al carácter pasivo de los derechos de imagen. Además, en un juego de remisiones negativas, los comentarios al art. 14 señalan que tal precepto “no es aplicable a las actividades independientes de artistas y deportistas, que están cubiertas por el artículo 17”. Tampoco parece posible calificar los rendimientos de los derechos de imagen como procedentes de servicios personales dependientes (servicios prestados indirectamente al propio empleador) cuando la ley no establece ningún mecanismo de prueba para asegurarse que los cesionarios intermedios constituyen sociedades interpuestas⁴⁵.

Ante esta situación nos parece que la solución basada en una interpretación extensiva de los “cánones” es la más razonable, y tal vez pueda encontrar un apoyo indirecto en las reservas efectuadas por España al art. 12 del Modelo de Convenio⁴⁶.

⁴⁵ Según J.M. TOVILLAS MORÁN, el análisis sobre el posible encuadramiento de la imputación de los beneficios extraídos de la explotación del derecho de imagen permite concluir que no es posible incluir los mismos entre las posibles rentas reconocidas con carácter de universalidad por el Convenio de Doble Imposición y para la cuales se ha previsto el disfrute de la capacidad tributaria por parte del Estado de residencia del receptor del las mismas. De esta forma se puede afirmar que el Convenio de Doble Imposición celebrado entre el Estado de residencia de la entidad cesionaria y el Estado español donde reside el artista o deportista titular originario del derecho a la propia imagen no contempla la existencia de capacidad para someter a gravamen la imputación de rentas por parte de España. Si se produjera la imputación en la base imponible del IRPF del deportista, España estaría yendo más allá de su capacidad de gravamen diseñada por el articulado del Convenio y significará la eventual vulneración del texto convencional. Desde el punto de vista de la persona física el supuesto de obtención de rentas contemplado en el art. 76 no está contemplado en el articulado del Convenio y, por lo tanto, no está obligada a incluir tal ingreso en su base imponible” (J.M. TOVILLAS MORÁN, “El tratamiento...”, cit., pág. 200).

⁴⁶ Debo esta idea al profesor SERRANO ANTÓN.

5.2 Ingreso a cuenta

En la medida en que el ingreso a cuenta solo se aplica respecto de las operaciones realizadas con cedentes no residentes, podría constituir una discriminación contraria al Derecho comunitario. Es cierto que el ingreso a cuenta no afecta de modo inmediato al cedente no residente, pues deberá practicarse por el empleador⁴⁷. Ahora bien, esto supone una clara desventaja competitiva para las entidades no residentes dedicadas a la explotación de derechos de imagen, pues resultará más caro contratar con ellas que con entidades españolas que presten idéntico servicio. Recordemos la STJCE de 28 de abril de 1998 (*Safir*, As. C-118/96, Rec. pág. I-1897), que declaró contrario a la libre prestación de servicios el impuesto sueco sobre las primas de la compañías aseguradoras cuando el residente en Suecia –obligado al pago del impuesto- contratase un seguro con una entidad sin sede ni establecimiento permanente en Suecia. Según el Tribunal, los deberes formales y pagos anticipados pueden disuadir la contratación con compañías de seguros no residentes en Suecia, lo cual constituye una restricción de la libre prestación de servicios.

6. CONCLUSIONES

Las diferencias de trato entre los diversos rendimientos constituyen un incentivo a la ingeniería financiera y la elusión fiscal. A nuestro juicio el mejor camino para atajar estas conductas se encuentra en la simplificación del sistema tributario –incluyendo normas de armonización fiscal- y una aplicación efectiva de las cláusulas genéricas anti fraude.

Si se desea mantener el régimen de los derechos de imagen, debería ampliarse su ámbito a los profesionales, exigirse una mínima prueba de la vinculación entre la persona física y la sociedad (con toda la flexibilidad que resulte necesaria). Con ello desaparecerían los problemas del ingreso a cuenta: si el ente interpuesto es un mero testaferro del deportista no puede considerarse discriminación la práctica del ingreso a cuenta, pues éste incidiría sobre el propio trabajador de modo análogo a lo que sucede con las retenciones. Además, deberían eliminarse las deficiencias de los mecanismos para evitar la doble imposición.

⁴⁷ La ley no distingue según el empleador sea residente o no residente. Sin embargo, en el supuesto ordinario se tratará de una entidad residente. En el caso de que el empleador fuese un no residente sin establecimiento permanente en España la obligación del ingreso a cuenta supone un mero voluntarismo del legislador.